STEUERAUFSICHT UND CHIFFREGEHEIMNIS – EINE VERFASSUNGSRECHTLICHE UNTERSUCHUNG ANHAND DER RECHTSPRECHUNG DER FINANZGERICHTE

Wilhelm Seiler

1977

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41555618_0014

Steueraufsicht und Chiffregeheimnis - eine verfassungsrechtliche Untersuchung anhand der Rechtsprechung der Finanzgerichte

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Juristischen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von

Wilhelm Seiler

1977

DISSERTATIONSDRUCK -SCHÖN- Belgradstraße 11, 8000 München 40

Referent: Professor Dr. Lerche
Korreferent: Professor Dr. Vogel

Tag der mündlichen Prüfung: 27. Juli 1977

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

VORWORT

Die vorliegende Untersuchung stellt den Versuch dar, das Problem des Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrechts der Presse im Anzeigenteil darzustellen und Lösungswege aufzuzeigen. Als Einstieg dafür wurde das Steueraufsichtsverfahren gewählt. Dies geschah im Bewußtsein, daß das Institut der allgemeinen Steueraufsicht in der Abgabenordnung 1977 nicht mehr ausdrücklich enthalten ist. Zum einen wird nämlich die Aufgabe der Unterscheidung von allgemeinem Steueraufsichts- und Steuerermittlungsverfahren nichts an der Befugnis der Finanzbehörden ändern, Auskünfte über Anzeigenkunden von Mitarbeitern der Presse einholen zu können und zum anderen ist das Steueraufsichtsverfahren in besonderem Maße geeignet, die Schwierigkeiten der finanzgerichtlichen Rechtsprechung im Umgang mit Verfassungsnormen und insbesondere dem Grundrecht der Pressefreiheit offenzulegen. Mittels der Analyse der bisher geübten finanzgerichtlichen Rechtsprechung soll also versucht werden, das grundsätzlich in allen Verfahrensarten auftretende Problem des Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrechts der Presse im Anzeigenteil anhand des in diesem Zusammenhang wohl bedeutsamsten Verfahrens, dem Auskunftsverlangen der Finanzämter, zu durchleuchten und es möglichen Lösungen zuzuführen.

München, im November 1976

Wilhelm Seiler

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Schrifttum	XIII
Abkürzungen	XXXIII
Begriffsklärung	01
1. Abschnitt: Die Auskunftspflichten Dritter im Steueraufsichtsverfahren	1
1. Kapitel: Die Entwicklung des Instituts der allgemeinen Steueraufsicht	1
I. Die Entwicklung bis 1919	1
1. Regelungen in den Verbrauchssteuergesetzen	1
2. Regelungen in den Verkehrssteuergesetzen	2
II. Die Reichsabgabenordnung v. 1919 (RAO 1919)	3
1. Der historisch politische Hintergrund der RAO 1919	3
2. Die steueraufsichtlichen Befugnisse der RAO 1919	3
III. Die Notverordnung v. 1.12.1930 und die RAO v. 22.5.1931	4
IV. Die Abgabenordnung 1977 v. 16.3.1976 (AO 1977)	5
1. Der AO-Entwurf 1974 (EAO 1974)	5
2. Die AO 1977	6
2. Kapitel: Die Befugnisse der Finanzbehörden nach §§ 201, 175 AO 1931 bzw. § 93 AO 1977	6
I. Die Finanzpflichten Dritter im Steueraufsichtsverfahren	6
1. Wer ist "Dritter"?	6
2. Die Entwicklung der Auskunftspflichten Dritter	7
a. Vor AO 1919	7
b. § 177 AO 1919	7
c. § 175 AO 1931	8
d. § 93 AO 1977	8
II. Wesen und Umfang der Steueraufsicht nach der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung	9

Seite

1. Die Rechtsprechung des RFH 9
2. Die neuere Rechtsprechung 10

III. Die Stellungnahme der Literatur zur Rechtsprechung des RFH und BFH 10
1. Die Vertreter der weiten Auslegung, insbesondere die Ansichten Enno Beckers u. Fritz Reinhardts 10
2. Die Vertreter der engen Auslegung unter der Führung Hensels 11

IV. Eigene Stellungnahme zur Bedeutung des § 201 Abs. 1 AO 13
1. Die Auslegung vom Wortlaut her 13
2. Die Einordnung des § 201 Abs. 1 AO in das System der AO 13
3. Die Materialien zu § 201 AO 14
4. Sinn und Zweck der Vorschrift 14
5. § 201 Abs. 1 AO wäre als Generalklausel mit der Verfassung nicht vereinbar 15
6. Die allgemeine Steueraufsicht stellt kein besonderes Gewaltverhältnis dar 17

V. Versuche einer verfassungskonformen Auslegung bzw. Regelung durch Rspr., Lit. u. Gesetzgebung 18
1. Die Meinung der Rechtsprechung 18
a. Die Rechtsprechung des RFH 18
b. Die neuere Rechtsprechung 19
2. Die Meinung der Literatur 21
3. Die Regelung der AO 1977 22

2. Abschnitt: Das Auskunftsverweigerungsrecht der Presse im Steueraufsichtsverfahren 24

1. Kapitel: Die gesetzlichen Regelungen in Bund und Ländern 24

I. Das Auskunftsverweigerungsrecht im redaktionellen Teil 24
1. § 177 AO 1931 24
2. Die Regelungen in den Landespressegesetzen 25
a. Historisch-politischer Hintergrund 25
b. Der materielle Inhalt der landespresserechtlichen Zeugnisverweigerungsrechte 25

Seite

3. Das Gesetz über das Zeugnisverweigerungsrecht der Mitarbeiter von Presse und Rundfunk v. 25.7.1975 26
4. Die AO 1977 27

II. Das Auskunftsverweigerungsrecht im Anzeigenteil 28
1. Im Bundesrecht 28
a. Im Gesetz über das Zeugnisverweigerungsrecht der Mitarbeiter von Presse und Rundfunk 28
b. Der Gesetzentwurf des Bundeslandes Hessen 28
c. Der Gesetzentwurf der CDU/CSU Bundestagsfraktion 29
d. Die Vorschläge des Deutschen Presserates 30
2. Die Regelung in den Landespressegesetzen von Baden-Württemberg, Berlin, Hamburg, Hessen, Rheinland-Pfalz, Saarland 30
a. Der Inhalt der Regelung 30
b. Das Aussage- bzw. Zeugnisverweigerungsrecht der LPGe umfaßt auch die Auskunftspflichten des steuerbehördlichen Verfahrens 30
aa. Anlaß der Unterscheidung zwischen gerichtlichem und behördlichem Verfahren 30
bb. Kritik dieser Rechtsprechung 31
aaa. Zeugnis als Oberbegriff in den Verfahrensordnungen 31
bbb. Sinn und Zweck erfordern eine umfassende Regelung 31
ccc. Gesetzgeberischer Wille zur umfassenden Regelung 32

2. Kapitel: Die Gesetzgebungskompetenz von Bund und Ländern auf dem Gebiet des Auskunftsverweigerungsrechts der Presse im Steueraufsichtsverfahren 33

I. Die Problemstellung 33

II. Überblick über die Behandlung des Problems in Literatur und Rechtsprechung 33

III. Die Rechtsprechung des BVerfG läßt Zweifel offen, beendet in der Praxis aber wohl die Diskussion 35

Seite

3. Abschnitt: Ist die Durchbrechung des Chiffregeheimnisses im Steueraufsichtsverfahren mit dem Grundrecht der Pressefreiheit nach Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG vereinbar? 36

1. Kapitel: Das Chiffregeheimnis wird vom Schutz der Pressefreiheit umfaßt 36

I. Der Umfang des Schutzbereichs 36
1. Der Rechtsbegriff "Presse" 36
a. Die restriktive Auslegung 37
b. Die formal-extensive Auslegung 37
2. Der Begriff der Pressefreiheit 37

II. Das Chiffregeheimnis als Bestandteil des Grundrechts der Pressefreiheit 39
1. Der Schutz des Anzeigenteils durch Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG 39
a. Die Rechtsprechung des BVerfG im Südkurier-Urteil 39
b. Würdigung des Urteils 40
aa. Die Anzeige ist keine Meinungsäußerung des Verlages 40
bb. Die Anzeige als "reine" Nachricht 41
aaa. Die "reine" Nachricht wird vom Grundrecht der Pressefreiheit umfaßt 41
bbb. Die Anzeige ist Nachricht 42
cc. Der Anzeigenteil als Schutzobjekt der institutionellen Garantie der Pressefreiheit 43
2. Aus dem Schutz des Anzeigenteils folgt der grundsätzliche Schutz des Chiffregeheimnisses 44

2. Kapitel: Die Einschränkung der Pressefreiheit gem. Art. 5 Abs. 2 GG durch die §§ 201, 175 AO 1931 45

I. Der Begriff der "allgemeinen Gesetze" in der Rechtsprechung des BVerfG 46
1. Das formale Element 46
2. Das materielle Element 46
3. Die konkrete Güterabwägung 47

II. Stellungnahme zur Rechtsprechung des BVerfG und Qualifizierung der §§ 201, 175 AO 47

Seite

3. Kapitel: §§ 201, 175 AO im Lichte des Grundrechts der Pressefreiheit 48

I. Die Praxis der Abwägung zwischen Pressefreiheit und den von §§ 201, 175 AO geschützten Rechtsgütern in der Rechtsprechung des BFH 48
1. Die Feststellung der Gleichwertigkeit der Rechtsgüter 48
a. Finanzielle Sicherheit des Staates und Gleichmäßigkeit der Besteuerung 48
b. Pressefreiheit und sich daraus ergebende Mitverantwortung für den Bestand des Staates 48
2. Die Abwägung im Einzelfall 49
a. Einzelfälle 49
b. Die Möglichkeit eines Besteuerungsentzugs genügt für das Zurücktreten der Pressefreiheit 49
3. Der Beschluß des BVerfG v. 30.10.1975 gem. § 93 a BVerfGG 50

II. Kritik an der Rechtsprechung des BFH 50
1. Sind die betroffenen Rechtsgüter tatsächlich gleichwertig? 50
a. Die Bedeutung der Pressefreiheit für das demokratische Staatswesen 50
aa. Die Definition des BVerfG 50
bb. Folgerungen daraus für die Intensität des Chiffregeheimnisses 50
aaa. Die Meinung des Gesetzgebers 50
bbb. Der Versuch Rasenacks 51
ccc. Stellungnahme 52
cc. Mitverantwortung der Presse für die Sicherheit des Staatswesens? 53
b. Die Rechtsgüter der Steueraufsicht 54
aa. Die finanzielle Sicherheit des Staates 54
bb. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung 55
2. Die Auswirkungen der Durchbrechung des Chiffregeheimnisses für die betroffenen Rechtsgüter 55
a. Für den finanziellen Fortbestand des Staates 56
b. Für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung 57
c. Für die Pressefreiheit 57
aa. Störung des Vertrauensverhältnisses zwischen Presse und Anzeigenkunden 57

Seite

bb. Belastung der redaktionellen Tätigkeit bei Rückgang der Einnahmen aus dem Anzeigengeschäft 58
aaa. Die historische Entwicklung des Anzeigengeschäfts und das Text-Anzeigen-Verhältnis 58
bbb. Die Entwicklung der Vertriebs- und Anzeigenerlöse 59
ccc. Folgerungen aus der Bedeutung des Anzeigengeschäfts für den Gesamterlös der Presseerzeugnisse in Bezug auf das Grundrecht der Pressefreiheit 61
3. Die Behandlung des vom BFH entschiedenen Einzelfalles berührt rechtsstaatliche Grundsätze 65

4. Abschnitt: Versuch einer verfassungsgemäßen Regelung des Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrechts der Presse im Hinblick auf den Anzeigenteil 66

1. Kapitel: Die Entwicklung des Aussage- und Zeugnisverweigerungsrechts der Presse im Spiegel anderer Berufsgeheimnisse 66

I. Der jahrhundertlange Kampf der Presse für ein umfassendes Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrecht 66
1. Die Situation in Preußen und anderen deutschen Ländern von 1848 bis 1874 66
2. Die Entwicklung von 1875 bis 1926 68
3. Das Zeugnisverweigerungsrecht im Dritten Reich 69
4. Die Entwicklung seit 1945 70

II. Das Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrecht der Presse im Vergleich zum Schutz bestimmter anderer Berufsgeheimnisse im Steueraufsichtsverfahren 71
1. Die Personen und Personengruppen der §§ 177 AO 1931 bzw. 102 AO 1977, insbesondere das Zeugnisverweigerungsrecht der Abgeordneten 71
2. Der Schutz des Bankgeheimnisses 71

Seite

2 Kapitel: Möglichkeiten wirksamen Schutzes für das Chiffregeheimnis 74

I. Der Gesetzgeber ist aufgerufen 74

II. Möglichkeiten insbes. der Gerichte bis zu einer gesetzl. Regelung 75

1. Verfassungskonforme Auslegung der §§ 177 Abs. 1 Nr. 4 AO bzw. 102 Abs. 1 Nr. 4 AO 1977? 75

2. Auskunftsverweigerungsrecht der Presse im Anzeigenteil aus Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG unmittelbar? 75

III. Die Möglichkeiten der Verwaltung: Schutz des Chiffregeheimnisses ähnlich dem des Bankgeheimnisses 77

Anmerkungen 78

SCHRIFTTUM

Anschütz, Gerhard — Die Verfassung des Deutschen Reiches, 14. Aufl., Berlin 1933

Anschütz, G. - Thoma, Ludwig — Handbuch des Deutschen Staatsrechts, Bd. II, Tübingen 1932

Arndt, Adolf — Buchbesprechung, NJW 1963, S. 193 f

ders. — Das Werbefernsehen als Kompetenzfrage, JZ 1965, S. 337 ff

Arnold, Hugo-F. — Die Finanzpflichten dritter Personen, Diss. Berlin 1929

Bachmayr, Karl-E. — Die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen nach § 30 EStG ist verfassungswidrig, StuW 1959 I, Sp. 321 ff

Bachof, Otto — Verbot des Werbefernsehens durch Bundesgesetz ?, in Beiträge zum Rundfunkrecht H. 9, Frankfurt/M., Berlin 1966

Badewitz, Hans — Der Zeugniszwang gegen die Presse, Bd. 6 der Reihe Presse und Welt, München 1952

Barske, Kurt — Grundriß der Reichsabgabenordnung, Stuttgart 1949

Becker, Enno — Die Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919, 2. Aufl., Berlin 1922

ders. — Die Reichsabgabenordnung, 5. Aufl., Berlin 1926

ders. — Zur Rechtsprechung, StuW 1931 I, Sp. 537 ff

ders. — Allgemeines Steuerrecht. AO. Zum Einkommensteuerrecht, StuW 1932 I, Sp. 629 ff

ders. — Zur Rechtsprechung, StuW 1933 I, Sp. 999 ff

ders. — Erläuterungen zur Rechtsprechung, StuW 1936 I, Sp. 769 ff

ders. — Zur Entwicklung des Begriffs der Steueraufsicht, StuW 1937 I, Sp. 1385 ff

Becker-Riewald-Koch — Reichsabgabenordnung Bd. II, 9. Aufl., Köln, Berlin, Bonn, München 1965

Bender, Bernd	Inhalt und Grenzen der verfassungskonformen Gesetzesauslegung, M D R 1959, S. 441 ff
Berger, Emil	Die Reichsabgabenordnung, 4. Aufl., München 1965
ders.	Streifzug durch den Gesetzentwurf der Bundesregierung zu einer neuen AO - ausgewählte Fragen, DStR 1971 S. 615 ff
Bettermann, Karl A.	Die allgemeinen Gesetze als Schranken der Pressefreiheit, JZ 1964, S. 601 ff
Bopp, Gerhard	Verfassungsmäßigkeit der Auskunftspflicht von Presseangehörigen im Besteuerungsverfahren, FR 1972, S. 34 ff
Bühler, Otmar	Grundsätzliche Fragen der Neuordnung der Finanzgerichtsbarkeit, Karlsruhe 1958
Cramer, Peter	Das Zeugnisverweigerungsrecht von Presse und Rundfunk, in Recht und Staat in Geschichte und Gegenwart, H. 359/60, Tübingen 1968
Czajka, Dieter	Pressefreiheit und "öffentliche Aufgabe" der Presse, in res publica, Beiträge zum öffentlichen Recht, Bd. 20, Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1968
Dagtoglou, Prodromos	Wesen und Grenzen der Pressefreiheit, Stuttgart 1963
Delhey, Wilhelm	Zur Frage der Vorlage von Vorstands- und Aufsichtsratsprotokollen bei der Betriebsprüfung, WPg 1964, S. 182 ff
Delitz, Manfred	Zweifelsfragen zum neuen strafprozessualen Zeugnisverweigerungsrecht der Presse, AfP 1976, S. 106 f
Deutscher Presserat	Tätigkeitsbericht 1962, Bad-Godesberg 1963
ders.	Tätigkeitsbericht 1963, Bad-Godesberg 1964
ders.	Tätigkeitsbericht 1965, Bad-Godesberg 1966
Dittrich, Norbert	Pressekonzentration und Grundgesetz, in Schriftenreihe des Instituts für Rundfunkrecht an der Universität zu Köln, Bd. 9, München 1971
Donhauser, Helmut	Reform der Reichsabgabenordnung und ihre Nebengesetze - Ein Überblick unter besonder Berücksichtigung der Zölle und Verbrauchssteuern, ZfZ 1970, S. 321 ff

Donle, Hanns L. E. — Zur Problematik der besonderen Gewaltverhältnisse. Unter Berücksichtigung vor allem der Einschränkbarkeit von Grundrechten, Diss. München 1960

Dziadkowski, Dieter — Die Neuregelung der Berichtigungsmöglichkeiten von Steuerbescheiden und der Betriebsprüfung im Rahmen der AO-Reform, StBp 1972, S. 149 ff

Eckardt, Wolf-Dieter — Die verfassungskonforme Gesetzesauslegung, in Schriften zum öffentlichen Recht, Bd. 14, Berlin 1964

Eisenhardt, Rudolf — Richtwert-Studie über die deutschen Tages-Zeitungen, Bad Godesberg 1968

Erdsiek, Gerhard — Umwelt und Recht, NJW 1963, S. 1390 ff

Erkel, G., Appel, R., Theisen, O., Peters, K. — Strafrechtlicher Schutz der Informationsquellen in Presse und Rundfunk, in Schriftenreihe des Instituts für Rundfunkrecht an der Universität zu Köln, Bd. 19, München 1975

Ermacora, Felix — Das besondere Gewaltverhältnis in der österreichischen Rechtsprechung, DÖV 1956, S. 529 ff

Evers, Hans-Ulrich — Anm. zu den Urteilen des OVG Münster v. 25. 7. 1975, JZ 1976, S. 275 ff

Fleiner, Fritz — Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, 2. Neudruck der 8. Aufl., Tübingen 1928, Aalen 1963

Flume, Werner — Richterrecht im Steuerrecht, in StbJb 1964/65, Köln 1965, S. 55 ff

ders. — Richter und Recht, in Verhandlungen des 46. Deutschen Juristentages Essen 1966, Bd. II (Sitzungsberichte), Teil K, München und Berlin 1967

Forsthoff, Ernst — Lehrbuch des Verwaltungsrechts, Bd. I, 10. Aufl., München 1973

ders. — Tagespresse und Grundgesetz, DÖV 1963, S. 633 ff

Friauf, Karl-Heinrich — Polizei- und Ordnungsrecht, in Besonderes Verwaltungsrecht (Herausg. Ingo v. Münch), 3. Aufl., Frankfurt 1972

Fröhler, Ludwig	Werbefernsehen und Pressefreiheit, in Beiträge zum Rundfunkrecht, H. 4, Frankfurt/M., Berlin 1965
Fuhrmann, Hans	Reform des Presserechts, JR 1963, S. 459 ff
Fuß, Ernst-Werner	Personale Kontaktverhältnisse zwischen Verwaltung und Bürger, DÖV 1972, S. 765 ff
Gebhard, Hans-Rainer	Das Zeugnisverweigerungsrecht der Presse im Zivilprozeß, Bonn/Bad-Godesberg 1973
Gehrhardt, Erwin	Anm. zum Beschl. des BVerfG v. 28.11.1973, AfP 1974, S. 569 f
ders.	Grundgesetz und publizistisches Zeugnisverweigerungsrecht, Film und Recht 1975, S. 154 ff
ders.	Das neue Zeugnisverweigerungsrecht der Publizisten, AfP 1975, S. 843 ff
ders.	Zur Unbeschränktheit des Zeugnisverweigerungsrechts der Mitarbeiter von Presse und Rundfunk, MDR 1976, S. 461 ff
v. Gelder, Alfons	Die Verfassungswidrigkeit der landespresserechtlichen Zeugnisverweigerungsrechte, JZ 1969, S. 698 ff
Gernert, Elmar	Die Problematik der besonderen Gewaltverhältnisse des öffentlichen Rechts, Diss. Erlangen 1955
Giesen, Alexander	Der Zeugniszwang gegen die Presse, Frankfurt 1906
Groß, Rolf	Öffentliche Aufgabe der Presse und Pressefreiheit, NJW 1963, S. 893 f
ders.	Zeugnisverweigerungsrecht und Beschlagnahmeprivileg, AfP 1965, S. 542 ff
ders.	Die Verfassungsmäßigkeit des Zeugnisverweigerungsrechts der Presse, NJW 1968, S. 2368 f
ders.	Grundzüge des deutschen Presserechts, Göttingen 1969
ders.	Zum Schutz des Redaktionsgeheimnisses im Verfahrensrecht, AfP 1974, S. 648 ff
ders.	Neuregelung des journalistischen Zeugnisverweigerungsrechts, NJW 1975, S. 1763 ff

Groth, Otto — Die Zeitung. Ein System der Zeitungskunde (Journalistik) Bd. 3, Mannheim, Berlin, Leipzig 1930

Grube, Harald — Zum Begriff des besonderen Gewaltverhältnisses im öffentlichen Recht, Diss. Köln 1957

Hamann, Andreas - Lenz H. — Das Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland v. 23. Mai 1949, 3. Aufl., Neuwied und Berlin 1970

Hanke, Gerhard — Die Grenzen der steuerlichen Betriebsprüfung, Heidelberg 1965

ders. — Frage nach den Grenzen der steuerlichen Betriebsprüfung vor dem Großen Senat des Bundesfinanzhofes, BB 1968, S. 163 ff

Hartz, Wilhelm — Gesetzliche Generalklauseln und Richterrecht im Steuerrecht, StuW 1968, Sp. 245 ff

Hellwig, Peter — Abgabenordnung (AO 1977), in Finanz und Steuern, Bd. 4, 9. Aufl., Stuttgart 1977

Hensel, Albert — Die Auskunftspflichten Dritter (insbesondere der Bankinstitute) im Rahmen des § 201 AO (n. F.), StuW 1932 I, Sp. 1347 ff

ders. — Steuerrecht, 3. Aufl., Berlin 1933

Herrmann, Carl — Anm. zum Beschl. des BFH v. 7. 2. 1952, FR 1952, S. 169

ders. — Die Pauschbesteuerung bei Auslandsbeziehungen verfassungswidrig!, FR 1959, S. 273 ff

Herrmann, Friedrich — Das Finanzamt kann jetzt auch die Offenlegung diskreter Ausgaben verlangen, DStZ 1932, S. 179 ff

Herschel, Wilhelm — Von den Grenzen des Richterrechts, DB 1973, S. 2293 ff

Hesse, Konrad — Grundzüge des Verfassungsrechts der BRD, 6. Aufl., Karlsruhe 1973

Hirsch, Joachim — Richterrecht und Gesetzesrecht, JR 1966, S. 334 ff

Hoeres — Wie weit gehen die Befugnisse der Steuerbehörden zur Aufdeckung unbekannter Steuerfälle?, DStZ 1933, S. 457 ff

Hoffmann-Riem, Wolfgang
Steuermittlung und Bankenaufsicht, StuW 1972, S.127 ff

Hofmann, Ruth — Abgabenordnung (AO 1977), Handkomm., Bonn 1976

Huppertz, Herbert — Zeugnisverweigerungsrecht, Beschlagnahme- und Durchsuchungsverbot zugunsten des Rundfunks im Strafprozeß. in Schriftenreihe des Instituts für Rundfunkrecht an der Universität zu Köln, Bd. 8, München 1971

Jahn, Bernd-Uwe — Schutz der Informationsquelle. Aktuelle Gesetzgebungsfragen im Gespräch der wissenschaftlichen Bereiche, Film und Recht 1975, S.471 ff

Jakob, Wolfgang — Rechtsfragen der Organisation und Funktion des Steuerfahndungsdienstes, StuW 1971, S.297 ff

Jürgens, Erhard — Verfassungsmäßige Grenzen der Wirtschaftswerbung, in Verwaltungsarchiv 53. Bd., S.105 ff, Köln, Berlin 1962

Jürgens, Günter — Das Bankgeheimnis und seine Entwicklung gegenüber der Steuerbehörde, Diss. Köln 1954

Kaiser, Eberhard — Die Verfassungsmäßigkeit des Zeugnisverweigerungsrechts der Presse, NJW 1968, S.1260 ff

Keller, Fritz — Die Haftung für Pressedelikte, insbes. der Zeugniszwang gegen den verantwortlichen Redakteur, Diss. Luzern 1913

Kemper, Gerd Heinrich
Pressefreiheit und Polizei, in Berliner Abhandlungen zum Presserecht H. 2, Berlin 1964

Klein, Franz — Gleichheitssatz und Steuerrecht, Köln-Marienburg 1966

ders. — Abgabenordnung 1977, DStR 1976, S.59 ff

Klein, F., Orlopp, Gerd
AO/Abgabenordnung 1977, München 1977

Klein, Hans.-H. — Medienpolitik und Pressefreiheit, AfP 1973, S.494 ff

Klein, Horst-Peter — Die öffentliche Aufgabe der Presse, in Journalismus, Bd. 6, n.F., Düsseldorf 1973

Klempt, Walter — Die Rechtsgrundlagen der steuerlichen Betriebsprüfung, StBp 1962, S.197 ff

Koch, Karl — Reform der Abgabenordnung, BB 1970, S. 361 ff

ders. — Zur AO-Reform, StbJb 1970/71, Köln 1971, S. 67 ff

ders. — Abgabenordnung, in Handwörterbuch des Steuerrechts, 1. Bd. München 1972, S. 4 ff

ders. — Abgabenordnung, AO 1977, Köln, Berlin, Bonn, München 1976

Koebel, Ulrich — Ein neues Landespressegesetz für Baden-Württemberg, NJW 1964, S. 1108 ff

v. Köller, Karsten — Meinungsfreiheit und unternehmensschädigende Äußerung, in Schriften zum öffentlichen Recht, Bd. 140, Berlin 1971

Koppe, Fritz — Das Finanzamt kann jetzt auch die Offenlegung diskreter Ausgaben verlangen, DStZ 1932, S. 134 ff

Krüger, Herbert — Das besondere Gewaltverhältnis, in VVDStRL H. 15, Berlin 1957, S. 109 ff

ders. — Die öffentlichen Massenmedien als notwendige Ergänzung der privaten Massenmedien, in Beiträge zum Rundfunkrecht H. 5, Frankfurt/M., Berlin 1965

Kruse, Wilhelm-H. — Gesetzmäßige Verwaltung, tatbestandsmäßige Besteuerung, in Vom Rechtsschutz in Steuersachen, Düsseldorf 1960, S. 93 ff

Kuehn, Herbert — Die Steueraufsicht des § 201 Abs. 1 AO nach Urteilen und Gutachten des RFH, StuW 1949 I, Sp. 569 ff

Kühn, Rolf — Abgabenordnung, 11. Aufl., Stuttgart 1974

Kühn, R., Kutter, H., Hofmann, R. — Abgabenordnung (Reform 1977), Finanzgerichtsordnung, 12. Aufl., Stuttgart 1977

Kunert, Karl-Heinz — Das Gesetz über das Zeugnisverweigerungsrecht der Mitarbeiter von Presse und Rundfunk, MDR 1975, S. 885 ff

Kunert, Wolfgang — Pressekonzentration und Verfassungsrecht, in Berliner Abhandlungen zum Presserecht, H. 11, Berlin 1971

Laband, Paul — Das Staatsrecht des Deutschen Reiches, 1. Bd., 5. Aufl., Tübingen 1911

Larenz, Karl	Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 2. Aufl., Berlin, Heidelberg, New-York 1969
Leibholz-Rinck	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 4. Aufl., Köln-Marienburg 1971
Leisner, Walter	Die schutzwürdigen Rechte im Besonderen Gewaltverhältnis, DVBl 1960, S. 617 ff
ders.	Werbefernsehen und öffentliches Recht, in Schriften zum öffentlichen Recht, Bd. 56, Berlin 1967
Lerche, Peter	Grundrechte der Soldaten, in Die Grundrechte. Handbuch der Theorie und Praxis der Grundrechte, 4. Bd., 1. Halbbd., Berlin 1960, S. 447 ff
ders.	Übermaß und Verfassungsrecht, Köln, Berlin, München, Bonn 1961
ders.	Rechtsprobleme des Werbefernsehens, in Beiträge zum Rundfunkrecht, H. 4, Frankfurt/M., Berlin 1965
ders.	Presse, Pressefreiheit, in Evangelisches Staatslexikon, 1. Aufl., Stuttgart, Berlin 1966, Sp. 1601 ff
ders.	Werbung und Verfassung, München und Berlin, 1967
ders.	Verfassungsrechtliche Fragen zur Pressekonzentration. Rechtsgutachten auf Anregung des Bundesverbandes Deutscher Zeitungsverleger e. V., in Berliner Abhandlungen zum Presserecht, H. 14, Berlin 1971
ders.	Diskussionsbeitrag zum Referat Kübler - Boykott gegen Presse, AfP 1973, S. 411 ff
ders.	Verfassungsrechtliche Aspekte der inneren Pressefreiheit, in Berliner Abhandlungen zum Presserecht, H. 19, Berlin 1974
Liebisch, A.	Ist die Tätigkeit der Finanzämter zur Erforschung unbekannter Steuerfälle schon Ausübung der Steueraufsicht?, DStBl 1932, Sp. 399 ff
Löffler, Martin	Der Zeugniszwang gegen Presse und Rundfunk, NJW 1958, S. 1215 ff
ders.	Arbeitstagung des Studienkreises für Presserecht und Pressefreiheit, NJW 1958, S. 1384 f

ders. — Der Verfassungsauftrag der Presse - Modellfall Spiegel, Karlsruhe 1963

ders. — Presserecht, Bd. I, 2. Aufl., München 1969

ders. — Presserecht, Bd. II, 2. Aufl., München 1968

ders. — Zum publizistischen Zeugnisverweigerungsrecht, AfP 1974, S. 555 ff

ders. — Das Chiffregeheimnis und die Unteilbarkeit der Pressefreiheit, AfP 1975, S. 730 ff

Löffler, M. - Faut, Eberh. — Pressefreiheit und Chiffregeheimnis, BB 1974, S. 193 ff

Lohmeyer, Heinz — Das Bankgeheimnis im Steuerrecht und seine Durchbrechungen, WPg 1961, S. 659 ff

Lüders, Carl-Heinz — Presse- und Rundfunkrecht, Berlin und Frankfurt/M. 1952

Lüke, Gerhard — Zur Bindung des Richters an das Gesetz, NJW 1976, S. 1826 f

Luxembourg, Rainer — Die Grenzen der Steueraufsichtsgewalt bei Auskunftsersuchen der Finanzämter nach § 175 AO, Diss. Göttingen 1954

Maetzel, Wolf-B. — Anm. zum Beschl. des BVerfG v. 14.3.1972, DÖV 1972, S. 563

Magen, Rolf-Peter — Das Berliner Pressegesetz, JR 1965, S. 321 ff

Mallmann, Walter — Pressepflichten und öffentliche Aufgabe der Presse, JZ 1966, S. 625 ff

v. Mangoldt, Hermann - Klein, Friedrich — Das Bonner Grundgesetz, Bd. I, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt/M. 1966

dies. — Das Bonner Grundgesetz, Bd. II, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt/M. 1964

Martens, Joachim — Die neue Abgabenordnung, NJW 1976, S. 649 ff

Martens, Wolfgang — Das besondere Gewaltverhältnis im demokratischen Rechtsstaat, ZBR 1970, S. 197 ff

Mattern, Gerhard — Grenzen der steuerlichen Betriebsprüfung, BB 1968, S. 921 ff

Mattern, G. - Messmer, K.
Reichsabgabenordnung; Grundgesetz Art. 105 ff, Bonn 1964

Maunz, Theodor — Deutsches Staatsrecht, 20. Aufl., München 1975

Maunz-Dürig-Herzog — Grundgesetz. Kommentar Bd. I (Art. 1 bis 19), München, Std. Januar 1976

Mayer, Franz — Das Opportunitätsprinzip in der Verwaltung, in Schriftenreihe der Hochschule Speyer, Bd. 14, Berlin 1963

Mayer, Otto — Deutsches Verwaltungsrecht, 1. Bd., 3. Aufl., München, Leipzig 1924

ders. — Deutsches Verwaltungsrecht, 2. Bd., 2. Aufl., München, Leipzig 1917

Meyn, Hermann — Massenmedien in der Bundesrepublik Deutschland, in Zur Politik und Zeitgeschichte, H. 24/25, Berlin 1966

Mittelsteiner, K. - H. - Schaumburg, H.
Abgabenordnung 1977, 2. Aufl., Köln 1977

Möhl, Hans-Peter — Das Zeugnisverweigerungsrecht der Presse im Straf- und Disziplinarverfahren, Bd. 2 der Schriftenreihe des "Zeitungs-Verlag und Zeitschriften-Verlag", Bad-Godesberg 1963

Müller, Friedrich — Juristische Methodik, Berlin 1971

Müller, F. - Pieroth, B. - Rottmann, F.
Strafverfolgung und Rundfunkfreiheit. Eine Fallstudie zum strafprozessualen Zeugnisverweigerungsrecht der Rundfunkangehörigen, in Schriften zum öffentlichen Recht, Bd. 222, Berlin 1973

Müller, Rudolf — Die Grenzen des Bankgeheimnisses, NJW 1963, S. 833 ff

Müller, Werner — Die Unterscheidung zwischen den Befugnissen des Finanzamts im Steuerermittlungsverfahren und im Steueraufsichtsverfahren, Diss. Göttingen 1964

Müller-Dietz, Heinz — Verfassung und Strafvollzugsgesetz, NJW 1972, S. 1161 ff

Münzner, Herbert - Brezing, Klaus
Zur Vorlagepflicht von Aufsichtsrats- und Vorstandsprotokoll bei Betriebsprüfungen, WPg 1964, S. 262 ff

Munzinger, Ludwig — Die Entwicklung des Inseratenwesens in den deutschen Zeitungen. Eine historisch-wirtschaftliche Studie als Beitrag zur Geschichte des Verkehrswesens, Heidelberg 1901

Mußgnug, Reinhard — Anm. zum Urt. des BFH v. 25.10.1973, AfP 1974, S. 666 ff

Nawiasky, Hans — Forderung und Gewaltverhältnis: Ein Beitrag zum allgemeinen Teil des privaten und öffentlichen Rechts, in FS für Zitelmann, München 1913, S. 1 ff

Neumark, Fritz — Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970

Nieberl, A. — Schweigepflichten im Wirtschaftsleben und finanzamtliche Auskunftsbefugnis, FR 1955, S. 390 ff

Noelle-Neumann, E. — Pressekonzentration und Meinungsbildung, Publizistik 1968, S. 107 ff

Nussberger, Ulrich — Die Grundlagen der Zeitungsbetriebswirtschaft, München 1954

Ossorio-Capella, Carles — Der Zeitungsmarkt in der Bundesrepublik Deutschland, Frankfurt/M. 1972

Otto, Ulla — Pressefreiheit und Anzeigenteil, Publizistik 1968, S. 272 ff

Paetzold, Hartmut — Die Abgrenzung von allgemeinem und besonderem Gewaltverhältnis, Diss. Hamburg 1972

Paulick, Heinz — Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - sein Inhalt und seine Grenzen, in Probleme des Finanz- und Steuerrechts, FS für Otmar Bühler, Köln 1954, S. 121 ff

ders. — Umfang und Grenzen der finanzamtlichen Steueraufsicht. Kritisch betrachtet am sog. Chiffre-Geheimnis, FR 1956, S. 506 ff

ders. — Die Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen und dritter Personen im Steuerermittlungs-, Steueraufsichts- und Steuerstrafverfahren, in Gegenwartsfragen des Steuerrechts, FS für Armin Spitaler, Köln 1958, S. 53 ff

ders.	Die steuerliche Auswertung statistischer Unterlagen, FR 1958, S. 50 ff
ders.	Steueraufsicht, FR 1964, S. 239 ff
ders.	Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, Köln, Berlin, Bonn, München 1971
ders.	In Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur RAO, Bd. II, 1. - 6. Aufl., Köln 1971
Pestalozza, Christian	Thesen zur kompetenzrechtlichen Qualifikation von Gesetzen im Bundesstaat, DÖV 1972, S. 181 ff
Prost, Gerhard	Bankgeheimnis und neues Strafprozeßrecht, NJW 1976, S. 214 ff
v. Ramdohr, Wilken	Das Zeugnisverweigerungsrecht der Presse, in Das Recht am Geistesgut. Studien zum Urheber-, Verlags- und Presserecht, FS für Bappert, 1. Aufl., Freiburg 1964, S. 180 ff
Rasenack, Christian	Pressefreiheit, Chiffregeheimnis und steuerliches Aufsichtsverfahren, DÖV 1975, S. 256 ff
Rebmann, K. - Ott, M. - Storz, W.	Das baden-württembergische Gesetz über die Presse vom 14. 1. 1964 (Landespressegesetz), Stuttgart 1964
Reh, H. J. - Groß, R.	Hessisches Pressegesetz, Wiesbaden-Dotzheim 1963
Rehbinder, Manfred	Öffentliche Aufgabe der Presse: Was ist das ?, NJW 1963, S. 1387 ff
Reinhardt, Fritz	Der Nachschau-Paragraph im neuen Steuerrecht, DStZ 1935, S. 5 ff
Reisnecker, Helmut	Das Grundrecht der Meinungsfreiheit und die Schranken der allgemeinen Gesetze i. S. d. Art. 5 Abs. 2 GG, Diss. München 1960
Reumann, Kurt	Entwicklung der Vertriebs- und Anzeigenerlöse im Zeitungsgewerbe seit dem 19. Jahrhundert, Publizistik 1968, S. 226 ff
Ricker, Reinhart	Anzeigenwesen und Pressefreiheit, München 1973
Ridder, Helmut-K. J.	Meinungsfreiheit, in Die Grundrechte. Handbuch der Theorie und Praxis der Grundrechte, 2. Bd., Berlin 1954, S. 243 ff.

Risse, Heinrich — Das Nachrichtenbedürfnis in einer Provinzstadt und seine Befriedigung durch die Tagespresse. Studie über das Düsseldorfer Zeitungswesen 1880 - 1914, Diss. Heidelberg 1921

Rothenbücher, Karl — Das Recht der freien Meinungsäußerung, in VVDStRL H. 4, Berlin und Leipzig 1928, S. 6 ff

Rottmann, Frank — Die "wesensmäßige und historische Zugehörigkeit" und der Gesichtspunkt der "Rechtseinheit" als Elemente zur Konkretisierung von Kompetenznormen, DVBl 1974, S. 407 ff

Rupp, Hans-H. — Die "Verwaltungsvorschriften" im grundgesetzlichen Normensystem, JuS 1975, S. 609 ff

ders. — Die Bindung des Richters an das Gesetz, NJW 1973, S. 1769 ff

Schack, F. - Michel, H. — Die verfassungskonforme Auslegung, JuS 1961, S. 269 ff, 274 ff

Scheer, Bernhard — Deutsches Presserecht, Hamburg 1966

Scheuner, Ulrich — Pressefreiheit, in VVDStRL H. 22, Berlin 1965, S. 1 ff

Schlüter, Rudolf — Die Auskunftspflicht Dritter im Besteuerungsverfahren, Diss. Köln 1957

Schmidt-Bleibtreu, B. - Klein, F. — Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 3. Aufl., Neuwied u. Berlin 1973

Schmitt Glaeser, Walter — Die Meinungsfreiheit in der Rspr. des Bundesverfassungsgerichts (1. Teil), in AöR Bd. 97, Tübingen 1972, S. 60 ff

ders. — Die Meinungsfreiheit in der Rspr. des Bundesverfassungsgerichts (Schluß), in AöR Bd. 97, Tübingen 1972, S. 276 ff

Schmölders, Günther — Allgemeine Steuerlehre, 4. Aufl., Berlin 1965

Schneider, Franz — Das Abgabengewaltverhältnis. Grundzüge eines materiellen Teils, Tübingen 1918

ders. — Presse- und Meinungsfreiheit nach dem Grundgesetz, München 1962

Schneider, Hans — Verfassungsrechtliche Grenzen einer gesetzlichen Regelung des Pressewesens. Rechtsgutachten auf Anregung des Bundesverbandes Deutscher Zeitungsverleger e. V., in Berliner Abhandlungen zum Presserecht, H. 15, Berlin 1971

Schneider, Hans-Peter — Richterrecht, Gesetzesrecht und Verfassungsrecht, Frankfurt/M. 1969

Schneider, Horst — Pressefreiheit und Anzeigenteil, AfP 1967, S. 677 ff

Schneider, Peter — Pressefreiheit und Staatssicherheit, Mainz 1968

Schnur, Roman — Pressefreiheit, in VVDStRL, H. 22, Berlin 1965, S. 101 ff

Scholler, H. - Broß, S. — Grundzüge des Polizei- und Ordnungsrechts in der BRD, Karlsruhe 1975

Schüle, Adolf — Zivilrechtlicher Persönlichkeitsschutz und Grundgesetz, in Persönlichkeitsschutz und Pressefreiheit, Bonn 1960, S. 47 ff

Schwark, Eberhard — Der Begriff der "Allgemeinen Gesetze" in Art. 5 Abs. 2 des Grundgesetzes, in Schriften zum öffentlichen Recht Bd. 121, Berlin 1970

Schwarz, B. - Dumke, W. - Frotscher, G. — Abgabenordnung, Freiburg/Br. 1976, Std. September 1976

Schwarz, G., Gröger, A. — Abgabenordnung 1977, München 1976

Sichtermann, Siegfried — Bankgeheimnis und Bankauskunft, 2. Aufl., Frankfurt/M. 1966

Smend, Rudolf — Das Recht der freien Meinungsäußerung, in VVDStRL, H. 4, Berlin-Leipzig 1928, S. 44 ff

Spanner, Hans — Anm. zum Urt. des OVG Münster v. 19. 7. 1962, DÖV 1963, S. 29 ff

ders. — Zum gerichtlichen Rechtsschutz im besonderen Gewaltverhältnis, DÖV 1963, S. 497 ff

ders. — Zur Auskunfts- und Vorlagepflicht der Angehörigen der steuerberatenden Berufe bei einer sie betreffenden Maßnahme, FR 1965, S. 473 ff

ders. Die verfassungskonforme Auslegung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in AöR Bd. 91, Tübingen 1966, S. 503 ff

ders. Die neue Abgabenordnung (AO 1977), BayVBl 1976, S. 541 ff

Springer, Axel Deutsche Presse zwischen Konzentration und Subvention, ZV+ZV 1967, S. 1 ff

Starck, Christian Allgemeine Steueraufsicht und Gesetzmäßigkeitsprinzip, BB 1970, S. 181 ff

ders. Anm. zum Beschl. des BVerfG v. 14.3.1972, JZ 1972, S. 360 ff

Steinweg Zur Auskunftspflicht dritter Personen im Steueraufsichtsverfahren, DStZ 1938, S. 598 ff

Stolleis, Michael Gemeinwohlformeln im nationalsozialistischen Recht, in Münchner Universitätsschriften, Berlin 1974

Sudau, A., Lammerding, J., Brauel, H. Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und Nebengesetze, in Finanzkolleg - Ausbildungswerk für das Studium im Steuerfachbereich Bd. 2, 6. Aufl., Achim 1977

Teckentrup, Konrad-H. Einflußfaktoren des Text-Anzeigen-Verhältnisses bei Tageszeitungen, ZV+ZV 1968, S. 1832 ff

ders. Ausblick auf die wirtschaftliche Situation der Verlage 1974 und das Text-Anzeigen-Verhältnis, ZV+ZV 1974, S. 6 ff

ders. Die Situation der Verlage, ZV+ZV 1975, S. 1236 ff

Thiele, Willi Der Regierungsentwurf eines Niedersächsischen Pressegesetzes, DVBl 1963, S. 905 ff

Thieme, Werner Deutsches Hochschulrecht, Berlin und Köln 1956

ders. Die besonderen Gewaltverhältnisse, DÖV 1956, S. 521 ff

Thies, Reinhard Die Zuständigkeit des Bundes und der Länder zur gesetzlichen Regelung des Zeugnisverweigerungsrechts der Presse, Diss. Tübingen 1969

Tipke, Klaus Die allgemeine Steueraufsicht, FR 1962, S. 152 ff

ders.	Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat, in Steuerrecht im Rechtsstaat. Wissenschaftliche Hefte zum Deutschen und Internationalen Steuerrecht, H. 6, München 1968
ders.	Zur Reform der Reichsabgabenordnung, FR 1970, S. 240 ff; 327 ff; 384 ff; 412 ff; 479 ff; 533 ff; 582 ff; FR 1971, S. 69 ff; 168 ff
ders.	Systematisierung des allgemeinen Steuerrechts. Ein Alternativvorschlag zum Regierungsentwurf einer Abgabenordnung, StuW 1971, S. 95 ff
ders.	Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht - Methode oder irrationale Spekulation, BB 1973, S. 157 ff
ders.	Steuerrecht, 3. Aufl., Köln 1975
ders.	Steuerrecht, 4. Aufl., Köln 1977
Tipke, K. - Kruse, H.	Reichsabgabenordnung Bd. I, Köln 1961
dies.	Reichsabgabenordnung, Bd. I, 7. Aufl., Köln-Marienburg 1975, Std. März 1976
dies.	Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., Bd. I, Köln 1976, Std. März 1977
Ule, Carl H.	Besonderes Gewaltverhältnis, in Ev. Staatslexikon, 1. Aufl., Stuttgart, Berlin 1966, Sp. 663
Vogel, Friedrich	Das Verhältnis der Grundrechte zu den besonderen Gewaltverhältnissen (unter spezieller Berücksichtigung des Beamtenverhältnisses), Diss. München 1954
Vogel, Klaus	Betriebsprüfung, Berichtigungsveranlagung und Rechtskraft, BB 1958, S. 1298 ff
ders.	Grenzen der allgemeinen Steueraufsicht, in Vom Rechtsschutz in Steuersachen, Düsseldorf 1960, S. 199 ff
ders.	Anm. zum Urt. des BFH v. 1. 7. 1959, JZ 1960, S. 316 ff
Wacke, Gerhard	Erstattung von Gutachten durch den Bundesfinanzhof, AöR Bd. 83, Tübingen 1958, S. 309 ff

v. Wallis, Hugo	Umfang und Grenzen der Steueraufsicht, DStZ 1968, S. 175 ff
Weber, Max	Rede auf dem ersten Deutschen Soziologentage in Frankfurt 1910, in Gesammelte Aufsätze zur Soziologie und Sozialpolitik, Tübingen 1924, S. 431 ff
Weber, Werner	Kritische Bemerkungen zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Steuersachen, StbJb 1967/68, Köln 1968, S. 95 ff
ders.	Zur Bedeutung der "allgemeinen Gesetze" in Art. 5 Abs. 2 GG, AfP 1972, S. 303 ff
ders.	Innere Pressefreiheit als Verfassungsproblem, in Berliner Abhandlungen zum Presserecht, H. 16, Berlin 1973
Weisse, Fritz	Die Steueraufsicht, Diss. Leipzig 1938
Wernscheid, Friedrich	Auskunftspflicht und Auskunftsverweigerungsrecht Dritter im Steuerverfahren, Diss. Köln 1956
Westheimer, Heinz	Die allgemeine Auskunftspflicht Dritter in der Reichsabgabenordnung v. 22. Mai 1931, Diss. Hamburg 1936
Zeidler, Wolfgang	Der Standort der Verwaltung in der Auseinandersetzung um das Demokratieprinzip, DVBl 1973, S. 719 ff

Entscheidungen

des BayVerfGH n. F.	München 1947 ff
des BayVGH n. F.	München 1947 ff
des Bundesfinanzhofs	Bonn 1952 ff
des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen	Köln-München-Berlin 1951 ff
des Bundesverfassungsgerichts	Tübingen 1952 ff
des Bundesverwaltungsgerichts	Berlin 1955 ff
des Reichsfinanzhofs	München 1920 ff

Gesetzesmaterialien

Ausschußberichte der Hamburger Bürgerschaft aus dem Jahre 1964	Hamburg 1964
Verhandlungen des Bundesrates und Bundesrat-Drucksachen	Bonn 1949 ff
Verhandlungen des Deutschen Bundestages, Stenographische Berichte und Anlagen zu den Stenographischen Berichten	Bonn 1949 ff
Verhandlungen des Reichsrats, Niederschriften und Drucksachen	Berlin 1921 ff
Verhandlungen des Reichstags, Stenographische Berichte und Drucksachen	Berlin 1867 ff
Verhandlungen zwischen Senat und Bürgerschaft, Jahrg. 1963	Hamburg 1963

Zeitschriften

AfP	Archiv für Presserecht, Bonn-Bad-Godesberg 1953 ff
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts, Tübingen 1886 ff
BayVBl	Bayerische Verwaltungsblätter, München 1870 ff
BB	Betriebs-Berater, Heidelberg 1946 ff
DB	Der Betrieb, Düsseldorf-Frankfurt 1948 ff
DÖV	Deutsche Öffentliche Verwaltung, Stuttgart 1948 ff
DStBl	Deutsches Steuerblatt, Köln 1919 ff (seit 1946 ff: Finanz-Rundschau)
DStR	Deutsches Steuerrecht, München-Frankfurt 1963 ff
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung, Ausg. A, Bonn 1913 ff
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt, Köln 1886 ff
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte, Bonn 1953 ff
Film und Recht	Zeitschrift des Instituts für Film- und Fernsehrecht, München 1957 ff
FR	Finanz-Rundschau, Köln 1946 ff (1919 ff)
GoltdA	Goltdammer's Archiv für Strafrecht, Hamburg-Heidelberg 1853 ff
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung, Bonn 1961 ff
JR	Juristische Rundschau, Berlin-New York, 1925 ff
JuS	Juristische Schulung, München-Frankfurt 1961 ff
JZ	Juristenzeitung, Tübingen 1946 ff
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht, Köln-Hamburg 1947 ff
NJW	Neue Juristische Wochenschrift, München-Frankfurt, 1948 ff
Publizistik	Vierteljahreshefte für Kommunikationsforschung, Konstanz 1956 ff
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung, Berlin-Bielefeld-München 1961 ff
StuW	Steuer und Wirtschaft, Köln 1922 ff

VerwA	Verwaltungsarchiv, Köln-Berlin-Bonn-München, 1893 ff
WPg	Die Wirtschaftsprüfung, Düsseldorf 1948 ff
ZBR	Zeitschrift für Beamtenrecht, Köln 1953 ff
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern, Bonn 1925 ff
ZV+ZV	Zeitschrift für Presse und Werbung, Bonn-Bad-Godesberg, 1904 ff

ABKÜRZUNGEN

a. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abk.	Abkürzung
Abs.	Absatz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BayVerfGH	Bayerischer Verfassungsgerichtshof
BayVGH	Bayerischer Verwaltungsgerichtshof
Bd.	Band
Begr.	Begründung
Beschl.	Beschluß
bes. GV	besonderes Gewaltverhältnis
BFH	Bundesfinanzhof
BGBl	Bundesgesetzblatt
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BV	Bayerische Verfassung
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGG	Gesetz über das Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzw.	beziehungsweise
d.	der, die, das, des
dass.	dasselbe
ders.	derselbe
d. h.	das heißt
dies.	dieselben
Diss.	Dissertation
DM	Deutsche Mark
dt.	deutsch
EAO	Entwurf einer Abgabenordnung
Einl.	Einleitung
ev.	evangelisch
ev.	eventuell
f, ff	folgende
FA, FÄ	Finanzamt, Finanzämter

FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn	Fußnote
FS	Festschrift
G	Gesetz
GG	Grundgesetz
ggü.	gegenüber
grs.	grundsätzlich
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
H.	Heft
h. L.	herrschende Lehre
h. M.	herrschende Meinung
i. e. S.	im engeren Sinne
i. S.	im Sinne
Kap.	Kapitel
LG	Landgericht
Lit.	Literatur
LPG	Landespressegesetz
m. E.	meines Erachtens
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NotVO	Notverordnung
Nr.	Nummer
OLG	Oberlandesgericht
OVG	Oberverwaltungsgericht
PrG	Pressegesetz
PrGS	Gesetzsammlung für die Königlichen-Preußischen Staaten
RAO	Reichsabgabenordnung
rd.	rund
Rdn.	Randnummer
Rdz.	Randziffer
RegE	Regierungsentwurf
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl	Reichsgesetzblatt
RMdF	Reichsminister der Finanzen
RPräs.	Reichspräsident
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
S.	Seite
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch

std.	ständige
StPO	Strafprozeßordnung
Tab.	Tabelle, Tabellen
u.	und
u. a.	unter anderem
Urt.	Urteil
v.	von
VG	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
z. B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert
ZPO	Zivilprozeßordnung

BEGRIFFSKLÄRUNG

Unter Steueraufsicht ist das in den §§ 190 bis 201 AO 1931 den Finanzbehörden verliehene Recht, aber auch die ihnen obliegende Pflicht zu verstehen, im Interesse der Besteuerung alle Maßnahmen durchzuführen, die notwendig sind, um den mit den Steuergesetzen beabsichtigten Zweck zu erreichen.

Chiffregeheimnis bedeutet das Recht der Presse, d.h. der Personen, die bei der Vorbereitung, Herstellung oder Verbreitung von periodischen Druckwerken berufsmäßig mitwirken oder mitgewirkt haben, über Inserenten von Chiffreanzeigen die Auskunft bzw. das Zeugnis gegenüber Behörden und Gerichten zu verweigern.

1. ABSCHNITT
Die Auskunftspflichten Dritter im Steueraufsichtsverfahren

1. KAPITEL
Die Entwicklung des Instituts der allgemeinen Steueraufsicht

I. Die Entwicklung bis 1919

1. Regelungen in den Verbrauchssteuergesetzen

Die Anfänge der Steueraufsicht [1] sind in den Zoll- und Verbrauchssteuergesetzen zu finden. Der Grund dafür ist in der Natur dieser Steuerarten zu sehen, die die Überwachung der wirtschaftlichen Tätigkeit des Einzelnen zur Erfassung aller Steuerfälle in weit stärkerem Maße erfordern als etwa die Grund- und Verkehrssteuern, denn die Verbrauchsbesteuerung steht und fällt mit einer zuverlässigen Mengenkontrolle.

Es waren insbesondere das Brau- und Müllergewerbe, die von dieser Steueraufsicht erfaßt wurden: in der Droßnischen Korn-, Brau- und Zieseordnung von 1554 wird dem Bürgermeister und dem Stadtrat die Führung eines Verzeichnisses vorgeschrieben, in das die Menge des von den Wirten gekauften Bieres eingetragen werden soll. Anhand des Verzeichnisses sollte dann nachgeprüft werden, ob die Wirte unversteuertes Bier verkaufen [2]. Die Akzise-Ordnung v. 15.4.1667 dehnte die Steueraufsichtsbefugnisse auf Hersteller von Bier, Branntwein, Wein, Back- und Fleischwaren aus [3].

Von nun an erweiterte sich der Umfang der Überwachung bei den Verbrauchssteuern ständig; Grenzen der Überwachung gegenüber dem Einzelnen bestanden kaum: so sah das Reglement Friedrich Wilhelms vom 29.12.1736 die wöchentliche, unvermutete Besichtigung der Mühlen und Stichproben der Wochenmärkte vor [4].

Eine Wende trat erst ein mit dem Untergang des Absolutismus. Das Eindringen liberaler Gedanken machte auch nicht halt vor einer Steueraufsicht, die bisher unter dem Zeichen vollkommener Finanzhoheit des Staates stand. Die Befug-

nisse der Steuerbehörden wurden, vornehmlich in Preußen und Sachsen, durch Schaffung fest umrissener Tatbestände begrenzt [5]. Die Verbrauchssteuergesetze normierten neben Anzeigepflichten und Buchführungspflichten auch Auskunftspflichten; diesen Pflichten standen Nachschaurechte und Buchprüfungsrechte der Steuerbehörden gegenüber: zum ersten Mal fand der Begriff der Steueraufsicht seine gesetzliche Ausprägung in § 16 des preußischen Mahl- und Schlachtsteuergesetzes vom 30.5.1820 [6]. Entsprechende Regelungen mit der Tendenz zu stetiger Weiterentwicklung und Verbesserung in technischer Hinsicht ergingen im Schaumweinsteuergesetz vom 09.5.1902 [7], im Leuchtmittelsteuergesetz vom 15.7.1909 [8], im Zündwarengesetz vom 15.7.1909 [9], im Brausteuergesetz vom 3.6.1906 [10], im Biersteuergesetz vom 26.7.1918 [11], im Mineralwassersteuergesetz vom 26.7.1918 [12], im Tabaksteuergesetz vom 12.9.1919 [13] und mit Geltung für das gesamte Reichsgebiet im Weinsteuergesetz vom 26.7.1918 [14]. Auch nach 1919 setzte sich die Entwicklung der Steueraufsicht in den Verbrauchssteuergesetzen fort, so im Zuckersteuergesetz v. 9.7.1923 [15] und im Süßstoffgesetz v. 14.7.1926 [16].

Der RFH [17] umschrieb die Funktion der damaligen Steueraufsicht dahingehend, daß die Steueraufsicht "die wirtschaftlichen Vorgänge eines Betriebs, die in ihrem Verfolge zur Auslösung einer Steuerpflicht führen können, zur Sicherung der Steuer einer Aufsicht unterstellt".

2. Regelungen in den Verkehrssteuergesetzen

Tauchte das Institut der Steueraufsicht bis zum ersten Weltkrieg nur in Zoll- und Verbrauchssteuergesetzen auf, so führte das Umsatzsteuergesetz v. 26.7.1918 [18] in § 31 den Begriff der Steueraufsicht erstmals in ein Verkehrssteuergesetz ein. Danach waren die Steuerpflichtigen zur Buchführung verpflichtet, den Steuerbehörden wurden Buchprüfungsrechte eingeräumt. Das Schwergewicht lag also hier von Anfang an auf der Prüfung der Aufzeichnungen. Die Entwicklung der Steueraufsicht wurde bei den Verkehrssteuern fortgesetzt durch das Rennwett- und Lotteriegesetz v. 8.4.1922 [19] und das Versicherungssteuergesetz v. 8.4.1922 [20].

II. Die Reichsabgabenordnung v. 1919 (RAO 1919)

1. Der historisch-politische Hintergrund der RAO 1919

Unter Bismarck versuchte das Reich hartnackig, den Bundesstaaten Teile ihrer Finanzhoheit zu entreißen. Zwar hatte die Reichsverfassung von 1871 dem Reich die fünf großen Verbrauchssteuern auf Tabak, Salz, Zucker, Branntwein und Bier erschlossen, sowie die Zölle, die Einnahmen aus dem Post- und Telegrafenwesen und die Matrikularbeitrage. Einer weitergehenden Entwicklung aber widersetzten sich die Lander in der Angst, zuviel ihrer Eigenständigkeit einzubüßen [21]. So war es im alten Reich nahezu zum Schlagwort geworden, daß die "Besteuerung Sache der Länder" sei [22].

Erst die angespannte finanzwirtschaftliche Situation Deutschlands nach dem verlorenen ersten Weltkrieg brach den Widerstand der Länder [23]. Von nun an ging es Schlag auf Schlag: die Erzberger'sche Finanzreform von 1919 und die Reichsverfassung von 1920 bezeugen die Tendenz zum Zentralismus. Am 10.9.1919 erging das Gesetz über die Reichsverwaltung [24], die Reichsabgabenordnung v. 13.12.1919 [25] folgte, im selben Jahr nahm der Reichsfinanzhof seine Tätigkeit auf [26]. In den folgenden Jahren entstand das Steuersystem, das in seinen Grundzügen noch heute gilt: die Einkommen-Steuer, von der Becker sagt [27], daß noch in der Begründung der Abgabenordnung jede Andeutung, daß sie Reichssteuer werden müsse, ängstlich vermieden worden sei, wurde 1920 Reichssteuer; für juristische Personen wurde die Körperschaft-Steuer eingeführt [28].

2. Die steueraufsichtlichen Befugnisse der RAO v. 1919

Im Sommer 1918 beschloß das Reichsschatzamt ein Mantelgesetz für das Steuerrecht zu schaffen, in dem die allgemeinen und z. T. sich widersprechenden Vorschriften der Einzelsteuergesetze zusammengefaßt werden sollten [29]. Im November 1918 bekam Becker den Auftrag, eine Abgabenordnung zu kodifizieren [30]. Am 13.12.1919 wurde die Reichsabgabenordnung erlassen [31], in deren §§ 193 ff die Steueraufsicht geregelt war.

Die RAO 1919 brachte allerdings keinen Aufschluß über das Wesen der Steueraufsicht [32]; d.h. sie regelte nicht, welche Personen der Steueraufsicht unterliegen und unter welchen Voraussetzungen sie zulässig sei. Dies ergab sich vielmehr weiterhin nur aus den Einzelsteuergesetzen, die sich von nun an aber darauf beschränken konnten, das Steueraufsichtsverfahren zuzulassen [33]. Denn

die §§ 193 ff RAO stellten "mehr oder minder gemeinsame Vorschriften für das Verfahren" auf [34]. So normierte § 194 RAO die Anmeldepflicht vor Eröffnung des Betriebes; § 195 unterwarf die anmeldepflichtigen Betriebe den steuerlichen Sicherungsmaßnahmen der Ausführungsbestimmungen; § 196 gab den Finanzämtern die Befugnis zur Nachschau und § 197 schließlich regelte die Auskunftspflichten des Betriebsinhabers und weitere Hilfsdienste wie Vorlage von Geschäftsbüchern und Schriftstücken. Daneben führte § 163 die allgemeine Buchführungspflicht ein, während korrespondierend dazu in § 162 Abs. 9 das Buchprüfungsrecht der Finanzämter normiert war. Späterhin [35] wurde in § 162 Abs. 10 die turnusmäßige Buch- und Betriebsprüfung bei Großbetrieben festgeschrieben [36]. Damit aber eröffnete sich der Steueraufsicht ein weiteres Betätigungsfeld, denn neben die vorbeugenden Maßnahmen trat nun verstärkt die Nachprüfung, ob in der Vergangenheit die Steuern richtig entrichtet worden waren [37].

Die RAO 1919 versuchte also im Interesse eines immer stärker werdenden Finanzbedarfs des Staates den Finanzbehörden die Möglichkeit zu eröffnen, alle steuerlich bedeutsamen Vorgänge zur Sicherung des Steueraufkommens zu überwachen [38]. Dabei ist aber die Steueraufsicht der RAO 1919, ebenso wie das Steuerermittlungsverfahren, nur anwendbar auf bestimmte Personen oder Unternehmen, die das Einzelsteuergesetz der Steueraufsicht zu einem bestimmten Zweck unterstellte. Sie konnte nicht herangezogen werden, um unbekannte Steuerfälle zu ermitteln [39].

III. Die Notverordnung v. 1.12.1930 und die RAO v. 22.5.1931

Durch die Notverordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 1.12.1930 [40] wurde § 201 a in die AO eingeführt und als § 201 in der Neufassung der AO v. 22.5.1931 bestätigt [41].

Nach § 201 Abs. 1 hatten die FÄ die Aufgabe, Steuerverkürzungen zu verhindern und Steuerflucht zu bekämpfen. Damit war die allgemeine Steueraufsicht geschaffen. Sie gab den Steuerbehörden die Möglichkeit, ihre Befugnisse nicht nur in bestimmten Steuerfällen auszuüben, wie es die AO 1919 vorsah, sondern auch unbekannte Steuerfälle zu erfassen [42]. Die allgemeine Steueraufsicht war, wie insgesamt die NotVO v. 1930 einer der bedeutendsten gesetzgeberischen Versuche, mittels der Steuerpolitik die große wirtschaftliche und finanzielle Not, die der Wirtschaftskrise folgte, zu bewältigen [43]. Im Zuge einer ständig wechselnden, teils politisch bedingten Auslegung des § 201

Abs. 1 AO entwickelte sich die allgemeine Steueraufsicht zu einer der schärfsten Waffen der Finanzbehörden.

IV. Die Abgabenordnung 1977 v. 16.3.1976 (AO 1977)

1. Der AO-Entwurf 1974 (EAO 1974)

Am 19.3.1971 legte die Bundesregierung dem Bundestag den Entwurf einer Abgabenordnung mit dem Titel AO 1974 vor [44]. Der Gesetzentwurf stellte einen Teil des von der Bundesregierung angekündigten Steuerreformprogramms dar. Die AO 1974 sollte als Erstes Steuerreformgesetz am 1.1.1974 in Kraft treten.

Ziel der Reform - so auch in der Begründung ausgedrückt - sollte sein, die AO wieder zu einem Mantelgesetz des Steuerrechts zu machen; der Verfahrensablauf sollte beschleunigt und rationalisiert werden. Schließlich sollte auch die in den vergangenen Jahrzehnten außerhalb der AO geregelte Materie des allgemeinen Abgabenrechts weitgehend in das Gesetz einbezogen werden.

Der Entwurf 1971 sah hinsichtlich der Steueraufsicht die Aufhebung der Trennung von Steuerermittlungs- und Steueraufsichtsverfahren vor [45]. Zwar war in §§ 189 ff die Beibehaltung der besonderen Steueraufsicht für Zölle und Verbrauchssteuern vorgesehen, im übrigen sollte aber die Steueraufsicht nicht mehr - wie in § 201 AO - allgemein geregelt werden. In der Begründung [46] wird herausgestellt daß der Begriff der Steueraufsicht der RAO im Bereich der Außenprüfung und der Erforschung noch unbekannter Steuerfälle nicht mehr nötig sei. Erforsche die Finanzbehörde einen noch weitgehend unbekannten Steuerfall, so unterscheidet sich ihr Handeln grundsätzlich nicht von der Ermittlung in einem bekannten Steuerfall, wenn man davon absehe, daß im ersten Fall der Verfahrensbeteiligte noch unbekannt sein kann.

Praktische Bedeutung kommt der Aufgabe der Unterscheidung zwischen Steueraufsicht und Steuerermittlung und damit dem Wegfall des § 201 kaum zu, denn auch nach dem Regierungsentwurf soll das Finanzamt die Möglichkeit haben, unbekannten Steuerfällen nachzugehen [47]. Diese Aufgabe der Steuerbehörde wurde im - dem § 201 Abs. 1 AO 1931 wohl nachgebildeten [48] - § 102 RegE festgeschrieben, von dem die Begründung des Entwurfs sagt, er sei mit den im Strafverfahren geltenden §§ 152 Abs. 2 und 160 Abs. 1 StPO vergleichbar [49].

2. Die AO 1977 [50]

Der Entwurf der Bundesregierung v. 19.3.1971 [51] war vom 6. Deutschen Bundestag nicht mehr verabschiedet worden und wurde von den Bundestagsfraktionen der SPD und FDP am 25.1.1973 [52] wieder eingebracht. Am 16.3.1976 wurde nach wesentlichen Änderungen des Entwurfs durch den Finanzausschuß die Abgabenordnung 1977 verabschiedet, die am 1.1.1977 in Kraft tritt [53].

Für den Bereich der Steueraufsicht sind jedoch keine wesentlichen Veränderungen zu verzeichnen, wenn man davon absieht, daß die Besteuerungsgrundsätze nunmehr in § 85, die Auskunftspflichten in § 93 und die Auskunftsverweigerungsrechte in § 102 geregelt sind. Zwar taucht, wie schon erwähnt, der Begriff der allgemeinen Steueraufsicht i.S. des § 201 AO 1931 nicht mehr auf, inhaltlich bleibt den Finanzbehörden aber die Befugnis erhalten, unbekannte Steuerfälle zu erforschen, d.h. also für die hier interessierende Thematik, auch weiterhin Auskünfte von der Presse über die Inserenten von Chiffreanzeigen zu fordern.

2. KAPITEL
Die Befugnisse der Finanzbehörden nach §§ 201, 175 AO 1931 bzw. § 93 AO 1977

I. Die Finanzpflichten Dritter im Steueraufsichtsverfahren

1. Wer ist "Dritter"?

Dritte sind solche Personen, die nicht als Steuerpflichtige, d.h. Steuerschuldner oder Steuerhaftender gem. § 97 Abs.1, 2 AO am Verfahren beteiligt sind [54].

Die Gesetzessprache ist vielfach kritisiert worden, da sie nicht unterscheidet zwischen verwaltungstechnischen Verpflichtungen und denen aus dem Steuerschuldverhältnis. Daher schlug die Literatur zum Teil vor [55], eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigem und Steuerschuldner vorzunehmen. Mag auch die Gesetzessprache ungenau sein, so bietet sie doch letzthin keinen An-

laß, von ihr abzurücken, zumal eine eindeutige Zuordnung der jeweiligen Pflichten möglich ist [56] und auch die AO 1977 in § 33 [57] - wie schon der EAO 1974 in § 36 [58] - eine entsprechende Regelung vorsieht.

2. Die Entwicklung der Auskunftspflichten Dritter

a. Vor AO 1919

Erste Ansätze einer Auskunftspflicht Dritter zeigen sich in den 1820 in Preußen erlassenen Klassen- und Gewerbesteuergesetzen [59]. Danach hatten Grundstückseigentümer und Familienhäupter gewisse Hilfspflichten, die aber nur der Personenstandsaufnahme des Steuerpflichtigen und der Anmeldung des Gewerbebetriebs dienten. Konkrete Auskunftspflichten Dritter wurden erst durch das Einkommensteuergesetz v. 1.5.1851 [60] eingeführt: die bei den Regierungen gebildeten Bezirkskommissionen, zuständig für die Reklamation der Entscheidungen der Steuerschätzungskommission, waren berechtigt, zur Feststellung der Vermögens- und Einkommensverhältnisse Zeugen zu vernehmen und sie äußerstenfalls durch das Gericht vereidigen zu lassen. Praktische Bedeutung kam diesen Rechten allerdings nur in begrenztem Umfang zu, da die Bezirkskommissionen nur selten angerufen wurden, zumal es Pflicht der Einschätzungskommission war, "jedes lästige Eindringen in die Vermögen- und Einkommensteuerverhältnisse der einzelnen Steuerpflichtigen zu vermeiden" [61].

b. § 177 AO 1919

Die Abgabenordnung 1919 [62] führte in § 177 AO die Auskunftspflicht Dritter ein. Sachlich bedeutet dies die Pflicht solcher Personen, die nicht als Steuerpflichtige beteiligt sind, zur Mitteilung über Kenntnisse von Tatsachen oder über persönliche Eigenschaften oder Verhältnisse. Diese Pflicht muß durch besonderen Finanzbefehl jeweils ausgelöst werden; sie ist inhaltlich der Zeugnispflicht in anderen Prozeßarten verwandt, formell aber flexibler [63].

Wie Becker darlegt [64], war in den ersten Entwürfen nicht zwischen der Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen und der Auskunftspflicht anderer Personen unterschieden worden, weil man dartun wollte, daß im Gegensatz zum Zivil- und Strafprozeß eine durch die Not der Zeit gebotene, aber auch sonst gerechtfertigte Mitwirkung aller an der Durchführung der Steuergesetze besteht. Später entschied man sich doch dafür, diese Unterscheidung durchzuführen, um die

Finanzämter darauf hinzuweisen, daß sie zunächst mit den Steuerpflichtigen zu verhandeln hätten [65].

Um die Bedeutung der Auskunftspflichten Dritter in der RAO 1919 richtig einschätzen zu können, muß man sich vergegenwärtigen, daß die RAO 1919 nicht eine neue Steueraufsicht schuf, sondern lediglich die Verfahren der bisher schon in den Einzelgesetzen bestehenden Steueraufsicht zusammenfaßte. Daraus ergibt sich, daß § 177 AO eine Auskunftspflicht Dritter zur Ermittlung von Tatsachen nur dann zuließ, wenn sich die Maßnahmen der Steuerbehörde auf einen bekannten Steuerfall bezogen: Es sei unzulässig, so der RFH [66], § 177 AO 1919 zur Ermittlung unbekannter Steuerfälle heranzuziehen. Von einem so weit gehenden Anwendungsbereich sei auch der Gesetzgeber nicht ausgegangen.

Dieser Auslegung des § 177 AO ist auch der Reichsfinanzminister in seinem Erlaß v. 1.7.1920 über die allgemeinen Auskunfts- und Anzeigenpflichten nach der Reichsabgabenordnung gefolgt [67].

c. § 175 AO 1931

Die Neufassung der Reichsabgabenordnung v. 1931 [68] übernahm § 177 RAO 1919 in § 175: Vom Wortlaut der Bestimmung ergab sich also keine Änderung der Auskunftspflichten.

Dennoch erweiterte sich die Bedeutung der Auskunftspflichten Dritter durch die RAO 1931 erheblich, denn durch die Einführung der allgemeinen Steueraufsicht in § 201 AO waren nun die Steuerbehörden befugt, auch unbekannte Steuerfälle zu erfassen [69].

d. § 93 AO 1977

Die AO 1977 [70] regelt in § 93 die Auskunftspflicht Dritter. Inhaltlich bringt diese Regelung keine wesentliche Änderung zu § 175 AO 1931, wenn man davon absieht, daß § 93 Abs.1 S.3 die Auskunftsverpflichtung Dritter erst dann vorsieht, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziele führt oder keinen Erfolg verspricht. Da aber trotz Wegfall des § 201 AO auch in der AO 1977 den Finanzbehörden weiter das Recht an die Hand gegeben sein soll, unbekannte Steuerfälle zu erforschen [71], relativiert sich der Wert letzterer Bestimmung, denn unbekannte Steuerfälle bedürfen ihrem Wesen nach zumeist der Auskünfte anderer Personen als der Steuerpflichtigen.

II. Wesen und Umfang der Steueraufsicht nach der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung

Bisher wurde die Entwicklung der allgemeinen Steueraufsicht und der Auskunftspflichten Dritter in diesem Verfahren verfolgt. Es gilt nun festzustellen, was den Finanzbehörden in diesem Verfahren zu tun erlaubt ist, und auf welche Rechtsgrundlagen sie sich dabei zu stützen vermögen. Dabei erscheint es sinnvoll, als Ausgangspunkt der Untersuchung die Rechtsprechung heranzuziehen, da sie die Praxis der Finanzbehörden weitgehend bestimmte.

1. Die Rechtsprechung des RFH

Schon kurz nach Einführung des § 201 a AO durch die NotVO des Reichspräsidenten v. 1.12.1930 [72] stellte der RFH [73] fest, daß der § 201 a AO n.F. eine "allgemeine und weitgehendste Steueraufsicht" darstellt, deren Zwecke sich nicht nur in die Gegenwart und Zukunft, sondern auch in die Vergangenheit richten.

Weiter geht derselbe Senat des RFH in einem Gutachten aus dem Jahre 1932 [74]: dort wird § 201 Abs.1 AO n.F. als eine neue Art der allgemeinen Steueraufsicht definiert, deren Befugnisse sich nicht etwa erschöpften in der Abnahme eidesstattlicher Versicherungen nach § 201 Abs.2, sondern die den Finanzämtern Befugnisse zu allen Maßnahmen an die Hand gebe, die sie zur Erfüllung der in § 201 Abs.1 gestellten Aufgaben für notwendig erachten, so z.B. auch Auskünfte von Dritten nach § 175 AO zur Aufdeckung unbekannter Steuerfälle einzuholen. Schranken seien allein in den von § 11 AO n.F. gesteckten Ermessensgrenzen zu sehen.

In einem umfangreichen Gutachten hat der Große Senat am 20.5.1933 [75] diese Rechtsprechung gefestigt. Zwar wird zugegeben, daß die AO 1931 ebensowenig einen Aufschluß über das Wesen der Steueraufsicht gibt wie die AO 1919. Dennoch müsse aus der Auslegungsregel des § 9 AO n.F., wonach es für die Auslegung vor allem auf den Zweck, die sachliche Bedeutung der neuen Vorschrift im Rahmen des bestehenden Gesetzes und die Verhältnisse ankommt, aus denen die Vorschrift erwachsen ist, geschlossen werden, daß es sich bei § 201 Abs.1 AO um eine allgemeine Steueraufsicht handelt, die es den Finanzbehörden erlaube, Auskünfte nach § 175 AO auch zur Aufdeckung unbekannter Steuerfälle einzuholen. Den Zweck des Gesetzes sah der RFH symbolisiert in der Überschrift der NotVO des RPräs v. 1.12.1930 [76], mit der der spätere § 201 AO als § 201 a AO eingeführt wurde: "NotVO zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen", während die Verhältnisse, aus denen die Vorschrift ent-

standen ist, der RFH [77] unter Berufung auf die Begründung des Gesetzgebers [78] so sieht: "Steuerflucht und sonstige Steuerverkürzung einzelner zum Schaden der Allgemeinheit hatten in erschreckender Weise überhandgenommen. Die bisherigen Mittel zu ihrer Bekämpfung reichten nicht aus. Ihre wirksame Bekämpfung war zur Staatsnotwendigkeit geworden."

2. Die neuere Rechtsprechung

Diese Rechtsprechung, die § 201 AO seinem Wesen nach als umfassende Befugnisnorm ansieht, wurde fortgesetzt bis zur jüngsten Entscheidung des BFH v. 25.10.1973 [79]. Nur die Ausgestaltung bzw. die Grenzen dieser Befugnisnorm bestimmte die finanzgerichtliche Rechtsprechung im Laufe der Entwicklung unterschiedlich; die Darstellung dieses langen, oft widersprüchlichen Weges wird später vorzunehmen sein [80].

III. Die Stellungnahme der Literatur zur Rechtsprechung des RFH und BFH

1. Die Vertreter der weiten Auslegung, insbesondere die Ansichten Enno Beckers u. Fritz Reinhardts

Die Stellungnahmen der Literatur zur Rechtsprechung des RFH waren von Beginn an höchst unterschiedlich. Der zustimmende Teil der Literatur wurde angeführt von jenem, auf den sich der RFH von Anfang an berufen hatte [81]: Enno Becker, der Begründer der RAO 1919.

Bereits 1931 umriß Becker [82] den Charakter des späteren § 201 AO dahingehend, daß den Finanzämtern bei Ausübung der Steueraufsicht alle Rechte zustünden, die ihnen sonst bei Ausübung von Steueraufsicht zustehen, insbesondere das Recht auf gewissenhafte Auskunft und das Recht, dritte Personen zu befragen.

Zusammenfassend sah er in § 201 AO eine umfassende Befugnisnorm, deren Ausübung nicht eines begründeten Anlasses bedürfe, sondern allein dem Ermessen der Verwaltung unterliege [83]. Becker folgerte diese Auslegung zunächst aus der Stellung der Vorschrift im Gesetz und aus dem Wortlaut insoweit, als die den Finanzämtern übertragene Tätigkeit in Abs. 2 ausdrücklich als Ausübung einer Steueraufsicht bezeichnet ist [84].

Kernpunkt der Begründung dieser weiten Auslegung aber ist bei Becker der Zweck der Vorschrift: Die Notlage des Reichs war es, die ihn veranlaßte, diese weite Auslegung vorzunehmen. Auf den Zweck der Vorschrift kommt Becker immer wieder an hervorragender Stelle zu sprechen [85]. So schreibt er 1932 [86] unter Hinweis auf § 9 AO: "Die Notverordnung wollte den Finanzämtern in Zeiten unerhörter Not bisher unerhörte Mittel an die Hand geben, um der Verkürzung der Steuereinnahmen vorzubeugen" und weiter "Die Giftzähne der AO, über die bei der Einführung der AO geklagt wurde, haben sich als nicht scharf genug erwiesen".

Im Zuge der historisch-politischen Entwicklung tritt bei Becker neben der wissenschaftlichen Begründung einer weiten Auslegung des § 201 Abs. 1 AO die weltanschauliche Wertung immer stärker in den Vordergrund [87]: "So betrachtet erscheint die durch § 201 Abs. 1 geschaffene allgemeine Auskunftspflicht ..... heute im Licht einer anderen Weltanschauung, nach der die Belange der Allgemeinheit den Belangen des eigenen Ichs schlechthin vorgehen, einfach selbstverständlich" [88].

Ebenso wie Becker vertraten Fritz Reinhardt, Weisse und Westheimer eine weite Auslegung des § 201 Abs. 1 AO [89]. Insbesondere Reinhardt, Staatssekretär im Reichsfinanzministerium, zog dabei vorrangig die nationalsozialistische Weltanschauung zur Begründung heran: Die Nachschau zur Sicherung der öffentlichen Finanzen sei unter dem Blickwinkel der hervorragenden Bedeutung der Belange der Volksgemeinschaft nicht etwas Unangenehmes, sondern etwas Angenehmes nicht eine Last, sondern eine Erleichterung, die der Steuerpflichtige selbst dann empfinde wenn die Nachschau zur Aufdeckung irgendwelcher Steuerverkürzungen führen sollte [90].

2. Die Vertreter der engen Auslegung unter der Führung Hensels

Hensel hat sich als erster detailliert mit der neuen Steueraufsicht nach § 201 Abs. 1 AO und mit deren Auslegung durch den RFH auseinandergesetzt [91]. Dabei bezieht er sich in erster Linie auf das Gutachten des RFH v. 10. 3. 1932 [92], wo festgestellt wurde, daß § 201 Abs. 1 AO eine neue, allgemeine Art der Steueraufsicht eingeführt habe.

Dagegen zieht Hensel zunächst mit einem historischen Argument zu Felde [93]. Er konstatiert, daß es bis zur Einführung des § 201 AO keine unbegrenzte, allgemeine Gehorsamspflicht gegenüber Anordnungen des FA auf dem Gebiete des formalen Rechts gegeben habe. Wenn man nun, wie der RFH es tut, dem § 201

Abs. 1 AO eine solche umfassende Gehorsamspflicht als immanent unterstellen wollte, wäre dies ein grundlegender Systembruch. Ein solcher müßte sich in einer äußeren Handlung des Gesetzgebers manifestieren. Gegen einen solchen Bruch und damit gegen die Auslegung des § 201 Abs. 1 AO als Generalklausel spricht aber, so Hensel, seine Einordnung an den Schluß des Abschnittes Steueraufsicht. Hätte die Novelle eine Generalklausel für die Steueraufsicht schaffen wollen, so hätte diese an den Anfang des betreffenden Abschnittes gestellt werden müssen.

Auch das von den Befürwortern der weiten Auslegung herangezogene Hauptargument vom Zweck der Vorschrift unter Hinweis auf die Notzeit läßt Hensel nicht gelten. Er meint, eine Auslegung, die das bisherige Gesetzessystem und das Gesetz vom Wortlaut her selbst durchbricht, wäre allenfalls zu rechtfertigen, "wenn den Finanzbehörden in zeitlich engster Begrenzung vorübergehend eine so weittragende außerordentliche Befugnis verliehen worden wäre", was für § 201 AO nicht zutrifft, da er dauerndes Recht schaffen wolle [94]. Den polemischen Einwurf Beckers, wonach die Giftzähne der AO sich als nicht scharf genug erwiesen hätten [95], pariert Hensel mit der Feststellung, daß es auch in Notzeiten nicht üblich sei, Giftschlangen ohne jede Sicherung frei herumlaufen zu lassen [96].

Den Hauptbeweis aber, den Hensel gegen die weite Auslegung des § 201 Abs. 1 AO geltend macht, sieht er in der NotVO v. 18. 7. 1931 [97], wo im dritten Abschnitt unter der Überschrift "Steueraufsicht" zu § 162 Abs. 9 und § 193 Abs. 4 erweiternde Bestimmungen erlassen wurden. Hätte der Gesetzgeber in § 201 Abs. 1 AO eine umfassende Befugnisnorm gesehen, so hätte er eine einzelne erweiternde Bestimmung nicht in der zeitlich späteren NotVO festlegen müssen [98].

Bei aller Ablehnung uferloser Ausweitung der Befugnisse, insbesondere im Hinblick auf die Auskunftspflicht Dritter, wollte Hensel aber nicht die Bedeutung des § 201 AO auf die in Abs. 2 normierte Abnahme eidesstattlicher Versicherungen beschränkt sehen. Dies, so Hensel [99], sei gar nicht möglich, denn eine eidesstattliche Versicherung habe nur dann Sinn, wenn ihr eine Verpflichtung vorausgeht, über irgendwelche Tatsachen Aussagen zu machen, die dann eidesstattlich zu erhärten sind. Darüberhinaus sei eine Erweiterung der bisherigen steueraufsichtlichen Befugnisse der Finanzbehörden vom Gesetzgeber zweifellos gewollt.

Zusammenfassend sah Hensel in § 201 Abs. 1 AO ein bestimmtes, tatbestandsmäßig umgrenztes Rechtsinstitut, das unter der Voraussetzung eines begründeten Anlasses - darauf wird später noch einzugehen sein - auch die Auskunftspflicht unbeteiligter Dritter vorsah [100].

Enger noch als Hensel wollten Liebisch [101] und Herrmann [102] den § 201 Abs. 1 AO auslegen.

Liebisch will auf Grund der Entstehungsgeschichte der Steueraufsicht und ihrer Abgrenzung zum Steuerermittlungsverfahren sie auch nach Einführung des § 201 AO nur anwendbar sehen in Richtung gegen eine bestimmte Person oder Unternehmung. Dies bedeute, daß zur Aufdeckung unbekannter Steuerfälle im Verfahren gegen Unbekannt dem FA auch nach Einführung des § 201 AO es noch verwehrt sein soll, Auskünfte von Nichtbeteiligten nach § 175 AO zu fordern [103].

Herrmann [104] dagegen sieht insbesondere unter Heranziehung der Gesetzesmaterialien in § 201 Abs. 1 AO lediglich die Wiederholung und Betonung von Aufgaben, die die FÄ bisher schon hatten, nämlich Verhinderung von Steuerflucht und Steuerverkürzung. Um diese Aufgabe besser erfüllen zu können, sei die eidesstattliche Versicherung im Rahmen der Steueraufsicht neu geschaffen worden; eine weitere Bedeutung will er dem § 201 AO nicht zugestehen.

IV. Eigene Stellungnahme zur Bedeutung des § 201 Abs. 1 AO

1. Die Auslegung vom Wortlaut her

Die Auslegung des Wortlauts läßt eine Entscheidung über die Tragweite des § 201 Abs. 1 AO nicht zu. Dem Wortlaut ist zunächst nur eine Aufgabenzuweisung zu entnehmen: "Die Finanzämter haben darüber zu wachen ....." [105]. Daher kann auch der Versuch, über die Formulierung des § 201 Abs. 2: "in Ausübung dieser Steueraufsicht" zu schließen, daß Abs. 1 eine allgemeine Steueraufsicht i. S. einer Befugnisnorm begründe, die den FÄ in Ausübung dieser Steueraufsicht neben den schon bestehenden Befugnissen die Befugnis zur Abnahme eidesstattlicher Versicherungen nach Abs. 2 und 3 gibt, nicht überzeugen [106].

2. Die Einordnung des § 201 Abs. 1 AO in das System der AO

Die Einordnung des § 201 in die AO am Ende des Abschnittes Steueraufsicht spricht eher gegen als für eine weite Auslegung, wenn auch der RFH [107] betont, daß aus der Stellung der einzelnen Paragraphen in der AO nicht zu weit

gehende Schlüsse gezogen werden dürften.

Denn wenn § 201 Abs. 1 AO abweichend vom früheren Rechtszustand, der eine Steueraufsicht nur in tatbestandlich ausdrücklich festgelegten Fällen zuließ, eine umfassende Befugnisnorm für das Vorgehen der FÄ beinhalten sollte, so hätte dies vom Gesetzgeber deutlich gemacht werden müssen, indem man die Vorschrift an den Anfang des Abschnittes Steueraufsicht gestellt hätte [108].

3. Die Materialien zu § 201 AO

Als weitere Möglichkeit der Auslegung bietet sich der Rückgriff auf die Materialien zu § 201 AO an, wenngleich die Auslegung mit Hilfe des historischen Gesetzgeberwillens vorsichtig zu handhaben ist und nur als Indiz gelten kann [109].

Zur NotVO selbst ist eine Begründung nicht vorhanden. Jedoch war eine dem Wortlaut des § 201 AO synonyme Regelung bereits im Entwurf eines Steueranpassungsgesetzes v. 14.11.1930 [110] vorhanden. In der Einzelbegründung zum Art. I Nr. 40 des Entwurfs heißt es sinngemäß, daß die FÄ in Ausübung der Steueraufsicht die Abgabe von eidesstattlichen Versicherungen verlangen könnten, da sich diese in erster Linie zur Aufklärung kompliziert liegender Steuerfälle eigneten. Kein Wort über eine neue allgemeine Art der Steueraufsicht: vielmehr ergeben die Begründungen eindeutig, daß der zukünftige § 201 a den FÄ nur die Möglichkeit geben sollte, im Steueraufsichtsverfahren die Abgabe eidesstattlicher Versicherungen verlangen zu können [111].

Allerdings ist, wie schon oben bemerkt, zu bedenken, daß dieser Gesichtspunkt bei der Auslegung nur begrenzten Wert hat, dies umso mehr, als die Begründung sich nicht auf § 201 AO unmittelbar bezieht. Dennoch ist zu berücksichtigen, daß der RMdF in einem Erlaß v. 22.12.1930 [112] zum neuen § 201 a AO fast wörtlich die Formulierung oben genannten Entwurfes übernommen und diese Auslegung erst nach dem grundlegenden Gutachten des RFH v. 10.3.1932 [113] aufgegeben hat [114].

4. Sinn und Zweck der Vorschrift

Wie bei der Einordnung des § 201 in die Abgabenordnung ist auch hier weitgehend der Auffassung Hensels [115] zu folgen. Zwar kann, wie dies die Vertreter der weiten Auslegung tun, nicht allein die Berufung auf die Notzeit eine solch weitgehende Auslegung tragen, zumal auch § 9 AO nur im Rahmen einer allgemein zulässigen Auslegung Geltung beanspruchen kann [116]. Ebenso

sinnwidrig erscheint es aber, § 201 Abs. 1 AO dahingehend auszulegen, daß er nur die Befugnis zur Abnahme eidesstattlicher Versicherungen im Steueraufsichtsverfahren verleiht. Denn die Abnahme eidesstattlicher Versicherungen setzt voraus, daß Aussagen gemacht worden sind, die durch eidesstattliche Versicherung bekräftigt werden können [117].

Vielmehr erscheint aus dem Blickwinkel des Sinn und Zwecks der Vorschrift § 201 AO nur dann sinnvoll, wenn § 175 AO auf ihn anwendbar ist, d.h. auf der Grundlage der allgemeinen Steueraufsicht auch dritte Personen zur Auskunft verpflichtet werden können. Dies ergibt sich zum einen daraus, daß §§ 175 und 201 AO denselben Begriff der Steueraufsicht verwenden [118], und zum anderen, daß erhebliche terminologische und systematische Schwierigkeiten auftreten würden, wollte man § 175 auf § 201 AO nicht anwenden.

Schließlich spricht dafür auch die Konstruktion der allgemeinen Steueraufsicht als Tatbestandsaufsicht [119]. Wenn ein Tatbestand Objekt der finanzamtlichen Untersuchungen ist, ergibt sich daraus die Ungewißheit, ob der vom FA Befragte Steuerpflichtiger oder Dritter ist; der Tatbestandsaufsicht entspricht daher die Begründung einer Befugnis grundsätzlich auch gegenüber unbeteiligten Personen [120].

5. § 201 Abs. 1 AO wäre als Generalklausel mit der Verfassung nicht vereinbar

Wenn man dennoch der Ansicht wäre, Sinn und Zweck des § 201 Abs. 1 AO bedingten seine Auslegung als generalklauselartige Befugnisnorm, hätte dies die Verfassungswidrigkeit der Vorschrift zur Folge. Denn eine solche Auslegung würde gegen den sich aus Art. 20 Abs. 3 GG ergebenden Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoßen, der eine Kernforderung des in Art. 20 Abs. 1 GG für die BRD geforderten Rechtsstaates darstellt [121].

Die Exekutive der Finanzbehörden unterliegt diesem Grundsatz, denn das Steuerrecht - auch das Steuerverwaltungsrecht - ist öffentliches Recht, wenngleich enge Beziehungen zum Privatrecht bestehen [122].

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung "fordert nun nicht nur irgendeine, sondern eine begrenzte und näher bestimmte Ermächtigung der Exekutive zur Vornahme belastender Verwaltungsakte; er zielt darauf ab, die Eingriffe der öffentlichen Gewalt möglichst berechenbar zu machen" [123].

Wenn man diese Grundsätze auf § 201 Abs. 1 AO anwendet, läßt sich folgendes feststellen: Die Steueraufsicht stellt einen belastenden Eingriffsakt dar.

Sie ist nicht etwas, wie Reinhardt [124] meint, Angenehmes, sondern sie greift in die Rechtssphäre dessen ein, der die Maßnahmen der Steueraufsicht dulden muß. Dies trifft für den Steuerpflichtigen und in erhöhtem Maße für den nicht steuerpflichtigen Dritten zu, der eine Auskunft zu erteilen hat.

Dann aber müßten sich aus dem Wortlaut des § 201 Abs.1 AO Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß der Regelung ergeben. Tatsächlich werden lediglich Gegenstand und Zweck der Vorschrift hinreichend klar umrissen: "..... um Steuerverkürzungen zu verhindern." Dagegen sagt § 201 Abs.1 AO nichts über Inhalt und Ausmaß der allgemeinen Steueraufsicht aus [125].

Wollte man § 201 Abs.1 AO als Generalklausel verstehen, bliebe die Bestimmung von Inhalt und Ausmaß der Steueraufsicht allein dem Ermessen der Finanzbehörde unterstellt. Die Forderung des BVerfG, wonach ein Eingriff meßbar und in gewissem Umfang für den Bürger voraussehbar und berechenbar sein muß, wird damit von § 201 Abs.1 AO nicht erfüllt. Selbst wenn man berücksichtigt, daß die Formulierung des BVerfG, der Bürger müsse aus dem Gesetz selbst "in etwa" entnehmen können, was die Verwaltung von ihm verlangen dürfe, nur schwer entscheiden läßt, wann eine Generalklausel so vage ist, daß sie dem Prinzip der gesetzmäßigen Verwaltung nicht mehr entspricht, so wäre doch bei § 201 Abs.1 AO - wollte man ihn als Generalklausel verstehen - eine solche Verletzung des verfassungsrechtlichen Prinzips festzustellen, denn es verbietet sich jedenfalls dann aus einer allgemeinen Aufgabenzuweisungs- oder Auftragsnorm, wie sie § 201 Abs.1 AO dem Wortlaut nach darstellt, auf spezielle Eingriffsbefugnisse zu schließen, wenn die Befugnisse, wie in § 160 ff AO, enumeriert sind [126].

Auch der Hinweis auf die polizeiliche Generalklausel [127] kann zu keiner anderen Bewertung führen, denn auch im Polizeirecht wird zwischen polizeilicher Aufgabe und polizeilicher Befugnis unterschieden [128]. Darüberhinaus besteht ein Unterschied zwischen den Möglichkeiten des Gesetzgebers zur Durchnormierung im Polizei- und Sicherheitsrecht einerseits und im Steuerrecht andererseits: auf dem Gebiet des Sicherheits- und Polizeirechts ist es unmöglich, alle Störungen des Normalzustandes der öffentlichen Ordnung oder alle Gefahren für die öffentliche Sicherheit vorauszusehen, denn öffentliche Sicherheit und Ordnung ist ein der Gesetzgebung vorgegebener positiver Normalzustand, den der Gesetzgeber zur Aufrechterhaltung der staatlichen Gemeinschaft sichern muß. Dagegen errichtet der Gesetzgeber die steuerliche Ordnung selbst und ist daher in der Lage, die zur Wahrung dieser Ordnung erforderlichen Maßnahmen im voraus zu bedenken und zu normieren [129]. Es bleibt also festzustellen, daß § 201 Abs.1 AO als generalklauselartige Befugnisnorm dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung widersprechen würde und damit verfassungswidrig wäre [130].

6. Die allgemeine Steueraufsicht stellt kein besonderes Gewaltverhältnis dar

Die Finanzbehörden könnten aber dann eventuell umfassende Befugnisse aus § 201 Abs. 1 AO herleiten, wenn man die allgemeine Steueraufsicht als besonderes Gewaltverhältnis [131] bezeichnen könnte, denn in diesem Bereich ist die Geltung des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, die Geltung der Grundrechte und ihr Schutz vor einschränkenden staatlichen Maßnahmen durch formelle und materielle Sicherungen sowie umfassender Rechtsschutz gegenüber Rechtsverletzungen durch die öffentliche Gewalt umstritten.

Die Rechtsfigur des besonderen Gewaltverhältnisses ist allerdings in jüngster Zeit durch die Rechtsprechung [132] im Hinblick auf den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung erheblich ins Wanken geraten, so daß sie nach Meinung mehrerer Autoren jedenfalls in der gewohnten Form nicht mehr aufrecht zu erhalten sei [133]. Eine Entscheidung darüber ist im Rahmen der gestellten Frage nicht geboten, denn selbst wenn man der bisher herrschenden Literatur und Rechtsprechung folgen würde, wonach im besonderen Gewaltverhältnis der hoheitliche Eingriff keiner gesetzlichen Grundlage bedarf, wäre dies nicht auf die allgemeine Steueraufsicht anwendbar, da sie kein besonderes Gewaltverhältnis begründet.

Zwar werden gemeinhin auch gewisse Aufsichtsverhältnisse, wie z. B. die Kfz-Überwachung durch den TÜV nach § 29 StVZO oder die Führungsaufsicht nach § 68 ff StGB als besonderes Gewaltverhältnis bezeichnet [134] und teilweise wird auch die Finanzaufsicht dazu gezählt, wenn auch dabei zumeist auf die besondere Steueraufsicht abgestellt wird [135]. Zumindest vereinzelt wird allerdings auch die allgemeine Steueraufsicht als besonderes Gewaltverhältnis bezeichnet [136].

Als erster hatte Otto Mayer ein umfassendes finanzrechtliches besonderes Gewaltverhältnis konstruiert, indem er das finanzrechtliche Verhältnis als eine Anstalt im weitesten Sinne begriff [137]. Wollte man dieser Ansicht folgen, würde die gesamte Eingriffsverwaltung, wie das Polizei- und Ordnungsrecht besondere Gewaltverhältnisse begründen. "Der ganze Staat wäre nur eine einzige Anstalt, der mit den Bürgern verfahren kann, wie es ihm beliebt" [138]: Dieser Satz Wackes würde, wenn auch vielleicht etwas vereinfachend ausgedrückt, für die gesamte Eingriffsverwaltung zutreffen. Der Begriff der öffentlichen Anstalt verlöre so jegliche Kontur und würde zu einem Zweckbegriff herabgestuft, der es der Steuerverwaltung ermöglichte, das Erfordernis einer gesetzlichen Ermächtigung zu umgehen.

Die Steueraufsicht - ob allgemeine oder besondere - kann aber auch deshalb

kein besonderes Gewaltverhältnis begründen, weil die für das besondere Gewaltverhältnis typische enge personal geprägte Beziehung im Steueraufsichtsverhältnis nicht vorliegt [139]. Zwar wird durch die Ausübung der Steueraufsicht das Rechtsverhältnis zwischen Steuerbehörde und Auskunftspflichtigem verdichtet, dennoch kann von einer Nähebeziehung nicht die Rede sein, denn der Auskunftspflichtige tritt nicht in den inneren Bereich der Steuerverwaltung. Auch fehlt das personale Element, denn es geht insbesondere beim Einholen von Auskünften nicht um die Person des Auskunftspflichtigen, sondern um die Ermittlung eines steuerrechtlich relevanten Tatbestandes, wobei die Person des Auskunftspflichtigen ohne Bedeutung ist [140].

Im Ergebnis heißt das also, daß § 201 Abs. 1 AO den Finanzbehörden unmittelbar keine Befugnisse verleiht, daß vielmehr Auskunft von einem Dritten auch im Rahmen der allgemeinen Steueraufsicht nur nach Maßgabe des § 175 AO verlangt werden kann, wobei dann auch die Auskunftsverweigerungsrechte der §§ 176 ff AO zur Anwendung kommen.

V. Versuche einer verfassungskonformen Auslegung bzw. Regelung durch Rechtsprechung, Literatur u. Gesetzgebung

Ist bisher festgestellt worden, daß § 201 Abs. 1 AO nur in Verbindung mit § 175 AO die Finanzbehörden befugt, Auskünfte von Dritten zu verlangen, so bleibt weiterhin die Frage offen, ob die FÄ Auskünfte nach Belieben verlangen dürfen, oder ob § 201 Abs. 1 AO dem Beginn ihrer Tätigkeit Rechtsschranken setzt.

1. Die Meinung der Rechtsprechung

a. Die Rechtsprechung des RFH

Mit den gesetzlichen Voraussetzungen der allgemeinen Steueraufsicht beschäftigte sich der RFH zum ersten Mal in seinem Gutachten v. 20.5.1933 [141]. Unter Bezugnahme auf Hensel [142] stellt der RFH heraus, daß die Finanzämter nach § 201 Abs. 1 AO Steueraufsichtsmaßnahmen nur ergreifen dürften, wenn nach den Gesamtumständen des Falles "ein begründeter Anhalt dafür besteht, daß durch Steuerflucht oder in sonstiger Weise zu Unrecht Steuereinnahmen verkürzt werden oder verkürzt worden sind".

Die FÄ sollten nicht im Wege des § 201 Abs. 1 AO erst Aufklärung darüber betreiben dürfen, ob ein steuerlich relevanter Tatbestand überhaupt vorliegt. Vielmehr müßten vor Ergreifen der Maßnahmen aus § 201 Abs. 1 AO auf anderem Wege bestimmte Tatsachen festgestellt sein, die auf die Möglichkeit unrechtmäßiger Steuerverkürzung schließen lassen.

Bei der von Hensel [143] übernommenen Formulierung, die Finanzbehörden dürften Ermittlungen nicht "ins Blaue hinein" anstellen, spürt man die Furcht des RFH, das von ihm selbst umfassend verstandene Institut der Steueraufsicht könne der gerichtlichen Kontrolle entgleiten und rechtsstaatliche Grundsätze untergraben. Der RFH wollte also der schon in seinen früheren Urteilen herangezogenen Schranke des § 11 AO eine objektive Voraussetzung voranschalten: den begründeten Anhalt, der sich zwar nicht aus dem Wortlaut, aber aus dem Sinn der Steueraufsicht ergeben sollte.

Bis 1935 hat der RFH diese Auffassung in einer Reihe von Urteilen bestätigt [144].

Anfang des Jahres 1935 ließ der RFH [145] unter Hinweis auf einen Aufsatz des damaligen Staatssekretärs im Reichsfinanzministerium, Fritz Reinhardt [146], erstmals offen, ob ein begründeter Anhalt als Voraussetzung für die allgemeine Steueraufsicht nach § 201 Abs. 1 AO zu fordern ist oder nicht. Der Meinung Reinhardts schloß sich der RFH schließlich an in einem Urteil v. 24. 4. 1936 [147].

Zur Begründung wurde zum einen der Wortlaut des § 201 Abs. 1 AO herangezogen, der einen begründeten Anhalt nicht fordere; zum anderen argumentierte der RFH mit dem vorbeugenden Wesen der Steueraufsicht, das es nicht zulasse, daß die FÄ erst dann tätig werden, wenn eine Steuerverkürzung vorgekommen ist oder wenn Anhaltspunkte dafür bestehen. Vielmehr müsse man den Primärzweck der Steueraufsicht darin sehen, festzustellen, ob alles "in Ordnung ist".

An dieser Rechtsprechung hat der RFH festgehalten [148].

b. Die neuere Rechtsprechung

Nach Ende des Krieges und Inkrafttreten der neuen landes- und bundesverfassungsrechtlichen Ordnungen beschäftigte sich erstmals das VG Würzburg im Jahre 1951 [149] mit der Zulässigkeit von Auskunftsersuchen im Rahmen der allgemeinen Steueraufsicht. Dabei führte Würzburg aus, die Entscheidungen des RFH seit Inkrafttreten des StAnpG hätten für die eigene Entscheidung außer Acht zu bleiben, "weil die Richter des RFH nicht vollkommen unabhängig von den damaligen Machthabern urteilen konnten, sondern sich bei der Urteilsfindung mehr oder weniger an deren Richtlinien halten mußten. Diese Richtlinien waren aber

ausgesprochen nationalsozialistisch, soweit sie für den vorliegenden Fall in Betracht kommen könnten". Unter Bezugnahme auf die frühere Rechtsprechung des RFH stellt das VG Würzburg erneut das Erfordernis eines begründeten Anhalts heraus [150].

Der BFH dagegen erkannte dieses Erfordernis nicht an. Vielmehr führt er in einem Urteil v. 22.11.1951 aus [151], daß zwar vielfach die Steueraufsicht durch einen besonderen Anlaß ausgelöst werde, die Anwendung des § 201 Abs. 1 AO aber vom Vorliegen eines solchen nicht abhängig sei. Der BFH begründet dies, wie schon der RFH, mit Hinweis auf Wortlaut und Zweck des § 201 Abs. 1 AO. Auch die neugeschaffenen staatlichen und verfassungsrechtlichen Gegebenheiten würden an einer solchen Auslegung des § 201 Abs. 1 AO nichts ändern. Die Steueraufsicht stehe allein unter dem Grundsatz von Recht und Billigkeit.

Diese Rechtsprechung behielt der BFH bis zum Jahre 1968 bei [152], wenn auch festgestellt werden muß, daß die Prüfung des BFH, ob im Einzelfall ein Ermessensmißbrauch in der Ausübung und Durchführung der Steueraufsicht vorgelegen hat, immer stärker geprägt wurde vom Schutz des Einzelnen vor dem Zugriff des Staates; so wurde im Rahmen der Untersuchung der Ermessensschranken teilweise auch geprüft, ob ein begründeter Anlaß zum Eingreifen gegeben war [153].

Im Jahre 1968 schließlich änderte der BFH [154] die Rechtsprechung ein letztes Mal. Insbesondere unter Bezugnahme auf Paulick [155] und Vogel [156] und unter Hinweis darauf, daß das Steuerrecht kein reines Untertanenverhältnis, sondern ein Steuerrechtsverhältnis erzeuge, nahm der BFH eine verfassungskonforme Auslegung des § 201 Abs. 1 AO vor. Eine solche sei die einzige Möglichkeit, dem Verfassungsgrundsatz der Rechtsstaatlichkeit zu entsprechen, durch den die Rechtssicherheit des Staatsbürgers auch in seiner Stellung im Verfahren der Steuerverwaltung geschützt werde und gegen dessen Verletzung ihm der Schutz der Gerichte zustehe.

Der BFH griff zurück auf die frühere Rechtsprechung des RFH und erkannte als einzige Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung - die auch der Wortlaut zuläßt - die Voraussetzung eines begründeten Anlasses an [157]. Ein solcher begründeter Anlaß sei dann gegeben, wenn auf Grund konkreter Momente oder auf Grund allgemeiner Erfahrungen eine Anordnung bestimmter Art geboten ist. Da es sich nur um eine Überwachungsaufgabe handele, sei kein Tatverdacht wie bei Einleitung eines Strafverfahrens erforderlich [158].

Durch diesen Beschluß des BFH fand die Odyssee der finanzgerichtlichen Rechtsprechung für diesen Sachzusammenhang ein Ende; erst die in den sechziger

Jahren intensiver werdende Auseinandersetzung des BFH mit dem Grundgesetz hat ihm diesen Weg geebnet, den er in seinem jüngsten Urteil aus dem Jahre 1973 bestätigte [159].

Wie unklar dennoch die Position des Auskunftspflichtigen bleibt, mag daran zu messen sein, wie unbestimmt die Definition des Begriffs begründeter Anlaß durch den BFH ist [160].

2. Die Meinung der Literatur

Hensel [161] war der erste, der bereits 1932 verlangte, die Anwendung des § 201 Abs. 1 AO müsse durch Rechtsschranken um der klareren Rechtstellung des Pflichtigen willen gesichert werden, da Ermessensgrenzen zu unbestimmt seien und eine Verletzung dieser Grenzen den Finanzbehörden oft nur schwer nachzuweisen sei.

Der Antipode Hensels war der Staatssekretär im Reichsfinanzministerium, Fritz Reinhardt, der die Notwendigkeit eines begründeten Anhalts als Voraussetzung der Anwendung des § 201 Abs. 1 AO strikt ablehnte mit Hinweis auf Wortlaut und Zweck der Steueraufsicht; allein Billigkeit und Zweckmäßigkeit, die ihrerseits gem. § 2 Abs. 3 StAnpG an der nationalsozialistischen Weltanschauung zu messen seien, sollten die Steueraufsicht begrenzen.

Beide Ansichten wurden von vielen kontroversen Stimmen in der Literatur vertieft [162], wenn auch keine wesentlich neuen Aspekte hinzukamen; jedenfalls ist es dabei den Gegnern Hensels nicht gelungen, seine Ausführungen überzeugend zu widerlegen. Auch ließ das Inkrafttreten des GG jene Stimmen immer geringer werden, die die Notwendigkeit eines begründeten Anhalts verneinten und die Stimme derer immer lauter, die vom BFH die Abkehr seiner vom RFH übernommenen, seit 1936 geübten Rechtsprechung forderten. Nachdem der BFH 1968 [163] von seiner Meinung Abstand genommen hatte, nur der Gesetzgeber könne gesetzliche Rechtsschranken i. S. eines begründeten Anlasses für § 201 Abs. 1 AO schaffen und feststellte, daß eine bis dahin vorgenommene weite Auslegung des § 201 Abs. 1 AO mit dem GG nicht vereinbar sei, sind die Befürworter einer weiten Auslegung weitgehend endgültig verstummt. Dies nicht zuletzt, weil nun wohl auch der BFH Vogel darin zustimmt, daß die Weigerung, § 201 Abs. 1 AO verfassungskonform auszulegen, die Konsequenz nach sich ziehen müßte, die Vorschrift im ganzen für nichtig, weil verfassungswidrig zu halten [164].

3. Die Regelung der AO 1977 [165]

Wie schon bemerkt, sieht die Neufassung der Abgabenordnung 1977 keine Unterscheidung zwischen Steuerermittlung und Steueraufsicht mehr vor, bzw. nur noch bezüglich der besonderen Steueraufsicht. Vielmehr ist das Institut der allgemeinen Steueraufsicht des § 201 Abs. 1 AO nicht mehr explizit erwähnt. Wie schon gesehen, heißt dies aber nicht, daß die Steuerbehörde keine Auskünfte von Dritten mehr einholen könnte. Vielmehr ist das geregelt in § 93 AO 1977 (§ 107 RegE). Substantiell ändert also der Wegfall des Begriffs "allgemeine Steueraufsicht" nichts an der Pflicht dritter unbeteiligter Personen zur Auskunft gegenüber den Finanzbehörden [166].

Die Aufgabenzuweisungsnorm ist insoweit in § 85 AO 1977 (§ 102 RegE) zu sehen, der dem § 201 Abs. 1 AO wohl weitgehend nachgebildet werden sollte [167]. Im Wortlaut dieser Bestimmung zeigen sich aber Unterschiede zwischen dem Regierungsentwurf von 1971 und der AO 1977. Während § 102 S. 3 RegE ausdrücklich feststellte, daß die Finanzbehörden nur tätig werden dürfen, soweit sie dazu Anlaß haben und damit das Ergebnis der herrschenden Literatur, der früheren RFH und jüngsten BFH-Rechtsprechung in den Wortlaut der neuen Vorschrift einbeziehen wollte, ist in der nun gültigen Fassung in § 85 AO 1977 ein solcher ausdrücklicher Hinweis nicht mehr enthalten. Dies heißt nun nicht, daß der Gesetzgeber die Voraussetzung eines solchen begründeten Anlasses für Auskunftsersuchen der Steuerbehörden verneint. Vielmehr hatte schon Tipke [168] in einer ersten Kritik des RegE gemeint, Satz 3 des § 102 EAO sei überflüssig. Auch die Begründung des Finanzausschusses des Bundestages zeigt deutlich, daß man nicht etwa davon ausgehe, daß die FÄ auch ohne Anlaß tätig werden dürften. Man ist vielmehr der Auffassung, dies würde sich ohnehin aus § 86 AO 1977 ergeben, der festlegt, daß die FÄ nach pflichtgemäßem Ermessen über ihr Tätigwerden entscheiden [169].

Dennoch wäre m. E. angesichts der in der Vergangenheit so oft sich ändernden Rechtsprechung und der bis heute währenden Differenzen in der Literatur eine endgültige Klarstellung durch den Gesetzgeber zu begrüßen gewesen. Wenn dann dieser Grundsatz in das Rechtsbewußtsein aller Beteiligten tief genug eingedrungen und dort verwurzelt gewesen wäre, hätte man immer noch an eine Streichung des damaligen § 102 S. 3 EAO denken können. Daß die Verfasser des Entwurfs von eben diesem Leitmotiv ausgingen, wird deutlich in der Begründung des Entwurfs zu § 102 S. 3 [170]: "Es ist selbstverständlich, daß die Finanzbehörden nicht nach Belieben ohne jeden Anlaß von ihren Befugnissen Gebrauch machen dürfen. Ihr Handeln steht immer unter dem Gebot der Ausübung des pflichtgemäßen Ermessens. Gleichwohl wird es für erforderlich gehalten, dies nochmals gesondert zum Ausdruck zu bringen. Deshalb bestimmt S. 3, daß die

die Finanzbehörden, soweit nichts anderes bestimmt ist, tätig werden, wenn hierzu Anlaß besteht."

2. ABSCHNITT
Das Auskunftsverweigerungsrecht der Presse im Steueraufsichtsverfahren

Bisher hat die Untersuchung ergeben, daß die Finanzbehörden nur unter den Voraussetzungen des § 175 AO (§ 93 AO 1977) bei begründetem Anlaß Auskunft von unbeteiligten Dritten fordern können. D.h. aber auch, daß die Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrechte der §§ 176 ff AO (§§ 101 ff AO 1977) Anwendung finden.

1. KAPITEL
Die gesetzlichen Regelungen in Bund und Ländern

I. Das Auskunftsverweigerungsrecht im redaktionellen Teil

1. § 177 AO 1931

Die Abgabenordnung von 1931 sah ebenso wie die von 1919 kein Zeugnisverweigerungsrecht der Presse vor. Die in den §§ 177 ff AO festgeschriebenen Auskunftsverweigerungsrechte standen im wesentlichen Verteidigern, Ärzten, Rechtsanwälten, Steuerberatern und Geistlichen zu, soweit es sich um ihnen in dieser Eigenschaft Anvertrautes handelte.

Im Gegensatz zum Straf- [1] und Zivilprozeß [2], wo der Presse ein wenigstens partielles Zeugnisverweigerungsrecht zustand, konnte sie sich im Verfahren der Steueraufsicht ebenso wie im finanzgerichtlichen Verfahren [3] also nicht auf ein Recht zur Aussage- bzw. Zeugnisverweigerung berufen [4].

2. Die Regelungen in den Landespressegesetzen

a. Historisch-politischer Hintergrund

Die auf dem dritten Strafrechtsänderungsgesetz v. 4.8.1953 [5] beruhende bundesrechtliche Regelung des Zeugnisverweigerungsrechts der Presse in § 53 StPO konnte nicht befriedigen. Zwar war der Kreis der Zeugnisverweigerungsberechtigten von den Mitarbeitern der Presse auf die des Rundfunks ausgedehnt worden, inhaltlich aber konnte die Regelung nicht überzeugen, insbesondere weil § 53 Abs. 1 Ziff. 5 StPO nur dann Platz griff, wenn es sich um eine "Veröffentlichung strafbaren Inhalts" handelte. Daraus ergab sich, daß über die Person des zuverlässig, wahrhaftig berichtenden Informanten Zeugnis abgelegt werden mußte, während der lügenhafte Informant durch das Zeugnisverweigerungsrecht gedeckt war [6].

Insgesamt konnte keine Rede davon sein, daß die Presse durch die Neuregelung den anderen, in § 53 StPO erwähnten Berufen gleichgestellt war, insbesondere auch nicht den Parlamentariern. Daher bemühte sich die Presse seit 1953 [7] um eine Verbesserung ihrer Position und um die Gleichstellung mit den Berufen, deren Berufsgeheimnisse weitgehend umfassend in § 53 StPO geschützt waren.

Nachdem auch das Strafprozeßänderungsgesetz v. 19.12.1964 [8] keine Neuregelung des § 53 StPO brachte, haben die Länder auf Drängen der Presse - und trotz umstrittener Zuständigkeit [9] - das Zeugnisverweigerungsrecht der Presse in den landesrechtlichen Kodifikationen der Jahre 1964 bis 1966 geregelt [10].

b. Der materielle Inhalt der landespresserechtlichen Zeugnisverweigerungsrechte

Das strafprozessuale Zeugnisverweigerungsrecht der Landespressegesetze ist nicht auf den Strafprozeß beschränkt. Es findet vielmehr auch bei der polizeilichen und staatsanwaltschaftlichen Vernehmung, im Bußgeld- und Disziplinarverfahren, im ehrengerichtlichen Verfahren gegen Rechtsanwälte, im Verfahren der parlamentarischen Untersuchungsausschüsse sowie im Steuerstrafverfahren Anwendung.

Das zivilprozessuale Zeugnisverweigerungsrecht gilt entsprechend für das Verfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit, für den Arbeitsgerichtsprozeß und für das Verfahren vor den Verwaltungs- und Sozialgerichten [11].

Allerdings haben die Länder Bayern, Bremen, Niedersachsen, Nordrhein-West-

falen und Schleswig-Holstein das Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrecht beschränkt auf den redaktionellen Teil des jeweiligen Druckwerks. Ein Auskunfts- bzw. Zeugnisverweigerungsrecht, das den Anzeigenteil umfaßt und damit das Chiffregeheimnis schützen könnte, ist in den Landespressegesetzen dieser Bundesländer nicht vorgesehen.

3. Das Gesetz über das Zeugnisverweigerungsrecht der Mitarbeiter von Presse und Rundfunk v. 25.7.1975

Am 1.8.1975 ist das Gesetz über das Zeugnisverweigerungsrecht der Mitarbeiter von Presse und Rundfunk v. 25.7.1975 in Kraft getreten [12]. Es bringt eine bundesgesetzliche Neuregelung des journalistischen Zeugnisverweigerungsrechts für sämtliche bundesrechtlich geregelten gerichtlichen Verfahren und sieht Änderungen der StPO, ZPO, AO und FGO vor.

Zu dieser Neuregelung sah sich der Bund gezwungen, nachdem das BVerfG mit Beschlüssen v. 28.11.1973 [13] und v. 13.2.1974 [14] die umfassenden Regelungen des Zeugnisverweigerungsrechts für Journalisten in den Landespressegesetzen von Hessen und Hamburg, soweit sie das Strafverfahren betrafen, aus kompetenzrechtlichen Gründen für nichtig erklärt und das Gericht schon in der Spiegel-Entscheidung v. 5.8.1966 [15] dem Gesetzgeber aufgetragen hatte, das dem Schutz der Pressefreiheit nur unzureichend genügende strafprozessuale Zeugnisverweigerungsrecht der Journalisten neu zu regeln [16].

Für das in diesem Zusammenhang interessierende Auskunftsverweigerungsrecht der Presse im Steueraufsichtsverfahren brachte das Gesetz in § 177 Abs.1 Nr.4 AO erstmals ein bundesrechtlich geregeltes Auskunftsverweigerungsrecht für Angehörige von Presse und Rundfunk, das über § 84 Abs.1 FGO auch im finanzgerichtlichen Verfahren Geltung hat. In der Begründung des Entwurfs, eingebracht von der Bundesregierung am 17.9.1974 [17], wird darauf verwiesen, daß §§ 177, 178 AO in Anlehnung an § 53, 53 a StPO neu gefaßt wurden.

Nach dieser Neuregelung haben die Mitarbeiter von Presse und Rundfunk in allen Verfahrensarten, also auch im Steueraufsichtsverfahren ein Auskunftsverweigerungsrecht. Allerdings bezieht sich dieses Recht allein auf den redaktionellen Teil eines Druckwerks. Nur insoweit sah der Gesetzgeber ein im Hinblick auf Informanten uneingeschränktes Auskunfts- bzw. Zeugnisverweigerungsrecht unter Abwägung des Rechtsguts der Pressefreiheit und den Bedürfnissen der Rechtspflege für gerechtfertigt an [18]. In der Begründung des Gesetzentwurfes heißt es dazu [19]: "Die vorgeschlagene Erweiterung des Zeugnisverweigerungsrechts der Mitarbeiter von Presse und Rundfunk ist beschränkt auf den redak-

tionellen Teil von Presseerzeugnissen und Rundfunksendungen. In diesem Bereich macht die Kontrollfunktion der Presse die Garantie der Pressefreiheit notwendig. Diese Kontrollfunktion übt die Presse dagegen nicht mit Veröffentlichungen im Anzeigenteil aus. Auch sind es überwiegend wirtschaftliche Interessen, die die Presse veranlassen, Anzeigen aufzunehmen. Dabei kann der Inserent den Text der Anzeige selbst bestimmen. Die Beziehungen zwischen Inserenten und Verlag sind selten persönlicher, meist aber geschäftlicher Natur. Dem durch ein Aussageverweigerungsrecht garantierten Schutz der Anonymität der Informationsquellen kommt bei dem Anzeigenteil weniger Bedeutung zu als bei dem redaktionellen Teil eines periodischen Druckwerkes, da das Inserat gerade darauf abzielt, daß Dritte mit dem Inserenten in Verbindung treten ..."

Es wurden noch viele Versuche unternommen, den Gesetzgeber von der Beschränkung auf den redaktionellen Teil abzubringen, insbesondere ist dabei eine Stellungnahme zu erwähnen, die der Bundesverband Deutscher Zeitungsverleger und der Verband Deutscher Zeitschriftenverleger am 13.1.1975 an alle Mitglieder des Rechtsausschusses des Bundestages gerichtet hat [20]. Alle diese Versuche blieben im Ergebnis erfolglos, wenn auch der Bericht des Rechtsausschusses des Bundestages zu dem Gesetzentwurf hervorhebt, daß der Ausschuß eingehend diese Frage beraten habe [21]. Auch der Bundesrat hat bei der Beratung des Gesetzes das im Bundestag bis zuletzt stark umstrittene Problem des Ausschlusses des Anzeigenteils aus dem Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrecht keiner eingehenden verfassungsrechtlichen Überprüfung mehr unterzogen [22].

4. Die AO 1977

In § 102 Abs.1 Ziff.4 AO 1977 ist entgegen ursprünglicher Absicht [23] durch Übernahme der betreffenden Regelung des Gesetzes über das Zeugnisverweigerungsrecht der Mitarbeiter von Presse und Rundfunk nunmehr auch das Auskunftsverweigerungsrecht der Presse geregelt, allerdings auch hier nur im Rahmen des § 177 Abs.1 Nr.4 AO n.F., d.h. der Anzeigenteil wird nicht erfaßt.

II. Das Auskunftsverweigerungsrecht im Anzeigenteil

1. Im Bundesrecht

a. Im Gesetz über das Zeugnisverweigerungsrecht der Mitarbeiter von Presse und Rundfunk

Das Gesetz über das Zeugnisverweigerungsrecht von Presse und Rundfunk, enthält, wie schon gesehen, keinen Schutz des Anzeigenteils. Dies gilt für alle geänderten Verfahrensordnungen, also für das finanzgerichtliche Verfahren ebenso wie für das außergerichtliche Verfahren der Steuerbehörden.

b. Der Gesetzentwurf des Bundeslandes Hessen

Veranlaßt durch die oben genannte Entscheidung des BVerfG v. 28.11.1973 [24], hat das Bundesland Hessen am 8.2.1974 den "Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Strafprozeßordnung" im Bundesrat eingebracht [25].

Zwar betrifft der Gesetzentwurf eine Änderung der Strafprozeßordnung und erscheint daher für das in unserem Zusammenhang interessierende Problem des Chiffregeheimnisses nicht von unmittelbarer Bedeutung. Andererseits zeigt die Tendenz der Anpassung aller Verfahrensordnungen an die strafprozessuale Regelung, wie eng beide Bereiche zusammenhängen, so daß es angebracht erscheint, auch diesen Gesetzentwurf auf seinen Anwendungsbereich hin zu untersuchen.

Dabei ist interessant, festzustellen, daß der Gesetzentwurf Hessens, bezogen auf die Presse, inhaltlich identisch ist mit § 22 des hessischen Landespressegesetzes [26]: Art.1 Ziff.1 und 2 sehen ein umfassendes Zeugnisverweigerungsrecht in dem Sinne vor, daß auch hinsichtlich des Anzeigenteils das Recht zur Zeugnisverweigerung besteht.

Schon in den Empfehlungen des federführenden Rechtsausschusses an den Bundesrat zum "Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Strafprozeßordnung" - Antrag des Landes Hessen - v. 22.3.1974 [27] wurde diese Ausweitung des Zeugnisverweigerungsrechts kritisiert und seine Beschränkung auf den redaktionellen Teil einer Publikation vorgeschlagen. In der Änderungsbegründung heißt es [28]: "Es besteht jedoch kein Anlaß, das Zeugnisverweigerungsrecht auch auf den Anzeigenteil einer Publikation oder den Werbefunk zu erstrecken.

In jüngster Zeit haben Erpresser den Anzeigenteil von Zeitschriften und Zeitungen zu Mitteilungen an die Adressaten ihrer Forderungen benutzt. Würde das journalistische Zeugnisverweigerungsrecht außer dem redaktionellen Teil auch den Anzeigenteil umfassen, so wäre die Möglichkeit, notfalls durch Vernehmung von Presseangehörigen eine Aufklärung der Straftat zu erreichen, nicht gegeben."

Im Gesetzentwurf des Bundesrates zur Änderung der Strafprozeßordnung v. 5.4.1974 [29] wurde schließlich - den Empfehlungen des Rechtsausschusses folgend - das Zeugnisverweigerungsrecht der Presse auf den redaktionellen Teil beschränkt. Die Begründung dafür ist nahezu identisch mit der des Rechtsausschusses des Bundesrates [30].

c. Der Gesetzentwurf der CDU/CSU Bundestagsfraktion

Im Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Strafprozeßordnung, der Zivilprozeßordnung, der Reichsabgabenordnung und der Finanzgerichtsordnung (Gesetz zum Schutz von Redaktionsgeheimnissen) v. 13.2.1974 [31] hatte die Bundestagsfraktion der CDU/CSU zwar im Vergleich zu den Gesetzentwürfen des Bundeslandes Hessen und der Bundesregierung weitgehende Beschränkungen des Zeugnisverweigerungsrechts vorgesehen [32], andererseits aber sollte sich nach diesem Entwurf das Zeugnisverweigerungsrecht auch auf den Anzeigenteil erstrecken. Dies kam u.a. durch § 3 Ziff.1 des Entwurfs zum Ausdruck, der vorsah, daß nach § 177 Abs.1 Ziff.5 AO auch über die Person des Inserenten das Zeugnis verweigert werden dürfe, soweit die Presse diesem gegenüber zur Verschwiegenheit verpflichtet ist [33]. In der Begründung zu § 1 des Entwurfes heißt es [34]: "Die Erweiterung des Zeugnisverweigerungsrechts über das geltende Recht hinaus auf die Person des Inserenten trägt dem Umstand Rechnung, daß die für eine freie Presse erforderliche wirtschaftliche Unabhängigkeit nicht zuletzt durch den Anzeigenteil einer Zeitung gesichert wird." Weiter heißt es in der Begründung zu §§ 3 und 4 des Entwurfs (Änderung der RAO und FGO): "Die Anpassung der Abgabenordnung und der Finanzgerichtsordnung an die straf- und zivilprozessuale Regelung des Zeugnisverweigerungsrechtes von Presse- und Rundfunkangehörigen soll verhindern, daß diese im Verfahren vor den Finanzbehörden und Finanzgerichten die ihnen beruflich anvertrauten Geheimnisse offenbaren müssen, weil auch dadurch das zwischen Presse und Rundfunk und ihren Informanten bestehende Vertrauensverhältnis beeinträchtigt würde."

Mit dieser Ansicht, den Anzeigenteil in den gesetzlichen Schutz einzubeziehen, konnte sich die parlamentarische Opposition im Gesetzgebungsverfahren nicht durchsetzen.

d. Die Vorschläge des Deutschen Presserates

Der Deutsche Presserat forderte wiederholt unter Hinweis auf das Südkurier-Urteil des BVerfG [35] die Einbeziehung des Anzeigenteils in das Zeugnisverweigerungsrecht der Presse [36].

2. Die Regelung in den Landespressegesetzen von Baden-Württemberg, Berlin, Hamburg, Hessen, Rheinland-Pfalz, Saarland

a. Der Inhalt der Regelung

Die Landespressegesetze von Baden-Württemberg (§ 23 Abs. 1), Berlin (§ 18 Abs. 1), Hamburg (§ 22 Abs. 1), Hessen (§ 22 Abs. 1), Reinland-Pfalz (§ 23 Abs. 1) und Saarland (§ 23 Abs. 1) [37] enthalten ein umfassendes Zeugnisverweigerungsrecht in dem Sinne, daß sie neben den redaktionellen auch den Anzeigenteil umfassen.

b. Das Aussage- bzw. Zeugnisverweigerungsrecht der LPG umfaßt auch die Auskunftspflichten des steuerbehördlichen Verfahrens

aa. Anlaß der Unterscheidung zwischen gerichtlichem und behördlichem Verfahren

Den Anlaß zur Unterscheidung bietet das jüngste Urteil des BFH zum Chiffregeheimnis v. 25.10.1973 [38].

Während das FG Hamburg [39] davon ausgegangen war, daß das Zeugnisverweigerungsrecht des § 22 Abs. 1 Hamb. PrG nicht nur auf das gerichtliche Verfahren beschränkt ist, sondern auch gegenüber den Finanzbehörden gilt, wenn diese im Steueraufsichtsverfahren unter Berufung auf §§ 201, 175 AO von einem Presseorgan Auskunft über den Inserenten einer Chiffreanzeige verlangen, meint der BFH [40], der Wortlaut des § 22 Abs. 1 Hamb. PrG, der von Zeugnis spricht, mache deutlich, daß das dort eingeräumte Zeugnisverweigerungsrecht nur im gerichtlichen Verfahren bestehen soll. Auch der Sinn und Zweck der Vorschrift lasse eindeutig erkennen, daß das dort geregelte Zeugnisverweigerungsrecht vornehmlich im Strafverfahren und in Verfahren,

auf die die strafprozessualen Regeln Anwendung finden, von Bedeutung ist.

Der in § 175 AO verwendete Begriff "Auskunft" sei nicht gleichzusetzen mit dem im gerichtlichen Verfahren verwendeten Begriff "Zeugnis"; vielmehr deute der Begriff "Auskunft" gerade darauf hin, daß keine formelle Zeugenaussage i. S. des Straf- und Zivilprozesses gemeint sei. Für diese Ansicht spreche auch § 182 Abs. 3 RAO, der ausdrücklich dartue, daß die Auskunftsperson als Zeuge i. S. der Strafprozeßordnung "gelte", eine rechtliche Gleichstellung beider also nur auf dem Wege einer Fiktion erreichbar gewesen sei.

Auch könne dem Hamburger Gesetzgeber nicht unterstellt werden, daß er in Kenntnis der Regelung von Auskunftspflichten und Auskunftsverweigerungsrechten in §§ 175 ff AO in diesen Regelungsbereich der als Bundesrecht fortgeltenden RAO eingreifen wollte und damit eventuell die Überschreitung seiner Gesetzgebung in Kauf genommen hätte.

bb. Kritik dieser Rechtsprechung

aaa. Zeugnis als Oberbegriff in den Verfahrensordnungen

Der Begriff "Zeugnis" ist nicht, wie der BFH meint, ein aliud zur "Auskunft", vielmehr stellt das Wort "Zeugnis" einen verfahrensrechtlichen Oberbegriff dar, der in den Verfahrensordnungen die Begriffe "Aussage" und "Auskunft" umfaßt. Der Hinweis des BFH auf § 182 Abs. 3 AO kann demnach dort nur als Wiederholung des ohnehin geltenden Grundsatzes verstanden werden [41].

bbb. Sinn und Zweck erfordern eine umfassende Regelung

Auch Sinn und Zweck verlangen die Einbeziehung der Auskunftspflichten im behördlichen Verfahren in den Begriff des landespresserechtlichen Zeugnisverweigerungsrechts, denn das behördliche Verfahren führt nicht nur zur Veranlagung, sondern häufig auch zu Steuerstrafverfahren. Um ein solches einleiten zu können, genügt den FÄ in der Regel die Kenntnis einer Adresse, bei der sie mit ihren Ermittlungen beginnen können. Wäre nun die Presse nur berechtigt, den hinter einer solchen Adresse stehenden Namen eines ihrer Inserenten vor dem Richter oder Staatsanwalt für sich zu behalten, aber verpflichtet, ihn dem FA bereits im Vorstadium preisgeben zu müssen, müßte jeglicher Schutz des Vertrauensverhältnisses zwischen der Presse und dem Inserenten als illusorisch bezeichnet werden: denn hat das FA erst einmal "seinen Mann" aufgespürt, kann es sich direkt an ihn halten; auf die Aussage oder die Zeug-

nisverweigerung der Presse vor Gericht kommt es nicht mehr an [42].

Die Auslegung des BFH führte überdies zur Versagung der Auskunftsverweigerungsrechte im gegenüber dem Steuerstrafverfahren milderen Steueraufsichtsverfahren, womit der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verletzt würde, da im Steueraufsichtsverfahren nur das Interesse des Staates an der Sicherstellung der Steuereinnahmen geschützt werden soll, während im Steuerstrafverfahren noch die Belange der Strafrechtspflege hinzutreten.

ccc. Gesetzgeberischer Wille zur umfassenden Regelung

Die Landesgesetzgeber wollten erklärtermaßen in ihren Pressegesetzen ein umfassendes Zeugnisverweigerungsrecht für die Presse schaffen [43]. Rebmann, der bei der Koordinierung der Landespressegesetze federführend war, bringt beispielhaft den Willen des Landesgesetzgebers von Baden-Württemberg zum Ausdruck [44]: danach wollte der Landesgesetzgeber zur Gewährleistung der Informationsfreiheit der Presse ein umfassendes Zeugnisverweigerungsrecht für alle Verfahrensarten in § 23 LPG Baden-Württemberg schaffen.

Auch der Hamburgische Gesetzgeber macht in der Begründung zu § 22 Hamb. PrG deutlich, daß das Zeugnisverweigerungsrecht der Presse in uneingeschränkter Form geregelt werden sollte [45].

Die Landespressegesetze von Baden-Württemberg, Berlin, Hamburg, Hessen, Rheinland-Pfalz und Saarland gewähren also ein Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrecht, auf das sich die Presse auch im steuerbehördlichen Verfahren und hinsichtlich des Anzeigenteils berufen kann. Sie stellen somit als bisher einzig gesetzliche Regelung den wirksamen Schutz des Chiffregeheimnisses sicher. In Frage steht nur, ob den Ländern dafür die Gesetzgebungskompetenz zusteht.

2. KAPITEL
Die Gesetzgebungskompetenz von Bund und Ländern auf dem Gebiet des Auskunftsverweigerungsrechts der Presse im Steueraufsichtsverfahren

I. Problemstellung

Ausgangspunkt für den jahrelangen Streit über die Gesetzgebungskompetenz auf dem Gebiet des Auskunfts- bzw. Zeugnisverweigerungsrechts der Presse war die Frage, ob es dem Verfahrensrecht und damit der konkurrierenden Gesetzgebung nach Art. 74 Nr. 1 GG [46] oder aber "den allgemeinen Rechtsverhältnissen der Presse" und damit der Rahmengesetzgebungskompetenz nach Art. 75 Ziff. 2 GG zuzuordnen ist.

Im ersten Fall wären die Vorschriften der §§ 175 ff AO auch hinsichtlich der Auskunftsverpflichtung von Presseangehörigen gem. Art. 124 f GG Bundesrecht geworden mit der Wirkung, daß sie entgegenstehendem Landesrecht nach Art. 31 GG vorgingen. Im zweiten Fall dagegen hätten die Landesgesetzgeber gem. Art. 70 GG die alleinige Gesetzgebungskompetenz auf diesem Gebiet, da der Bund von einer ihm gem. Art. 75 Ziff. 2 GG zustehenden Rahmengesetzgebungskompetenz noch keinen Gebrauch gemacht hat.

II. Überblick über die Behandlung des Problems in Literatur und Rechtsprechung

Die finanzgerichtliche Rechtsprechung und steuerrechtliche Literatur sahen herrschend das Zeugnisverweigerungsrecht in §§ 176 ff AO abschließend geregelt und verneinten daher für das Steueraufsichtsverfahren die Zulässigkeit eines auf das Chiffregeheimnis gestützten Auskunftsverweigerungsrechts [47].

Intensiver entbrannte der Meinungsstreit beim strafprozessualen Zeugnisverweigerungsrecht gem. § 53 StPO, das letzthin aber dieselbe Problemstellung betrifft [48]. Ursache dafür war die Erkenntnis, daß das Zeugnisverweigerungsrecht der Presse sowohl Bezüge zum Verfahrens- als auch zum Presserecht aufweist.

Auch der Gesetzgeber schien nach 1945 - mit Ausnahme von Bayern und Hessen [49] - zunächst davon auszugehen, daß das Zeugnisverweigerungsrecht der

Presse dem Verfahrensrecht zuzuordnen sei, denn weder der Referentenentwurf des Bundesinnenministeriums für ein Bundespressegesetz von März 1952 [50] noch der Modellentwurf der Länder für ein Landespressegesetz v. 1.2.1963 [51] und die Vorschläge für ein Presserechtsrahmengesetz [52] enthielten Bestimmungen über das Zeugnisverweigerungsrecht.

Erst nachdem sich die Klagen über die Unzulänglichkeit der Regelung des Zeugnisverweigerungsrechts der Presse häuften und ein auf Anregung der hessischen Landesregierung eingereichter Initiativgesetzentwurf des Bundesrates v. 29.11.1963 zur Änderung der Strafprozeßordnung [53] sowie in dieselbe Richtung gehende Anträge der SPD und FDP Bundestagsfraktionen im Gesetz zur Änderung der StPO und GVG v. 19.12.1964 [54] keinen Niederschlag gefunden hatten [55], entschlossen sich die Bundesländer - wie es ausdrücklich heißt: "unter Zurückstellung von Kompetenzbedenken" [56] - zur landesgesetzlichen Regelung.

Ermuntert dazu dürften die Länder nicht zuletzt durch das Pressedeliktsurteil des BVerfG v. 4.6.1957 [57] geworden sein [58]. Dort stellte das BVerfG fest, daß die Regelung der Verjährung für Pressedelikte zum Gebiet der "allgemeinen Rechtsverhältnisse der Presse" des Art. 75 Nr. 2 GG gehört und nicht zum Gebiet des Strafrechts oder des gerichtlichen Verfahrens des Art. 74 Nr. 1 GG. Die Kriterien, die zu dieser Beurteilung führten, waren die "wesensmäßige und historische Zugehörigkeit der Verjährungsregelung zum Presserecht" [59].

In anderen Entscheidungen [60] hat das BVerfG ausdrücklich offengelassen, inwieweit sich die Regelungen der Länder über den Schutz des Redaktionsgeheimnisses im Rahmen ihrer Gesetzgebungskompetenz halten.

In den Beschlüssen v. 28.11.1973 [61] und v. 13.2.1974 [62] zu § 22 des Hess. PrG bzw. § 22 Hamb. PrG erklärte das BVerfG schließlich diese Regelungen insoweit, als sie für das Verfahren in Strafsachen Geltung beanspruchen, wegen mangelnder Gesetzgebungskompetenz der Länder für nichtig, denn das strafprozessuale Aussageverweigerungsrecht von Angehörigen der Presse gehöre kompetenzrechtlich zum Bereich des gerichtlichen Verfahrens, d.h. zur konkurrierenden Gesetzgebung nach Art. 74 Nr. 1 GG. Da der Bund in § 53 Abs. 1 Nr. 5 StPO von seiner Gesetzgebungskompetenz rechtswirksam und vollständig Gebrauch gemacht habe, äußere diese Bestimmung Sperrwirkung gegenüber landesgesetzlichen Regelungen.

Als Kriterien zur Abgrenzung des Zeugnisverweigerungsrechts der Presse zu Presserecht und Verfahrensrecht zieht das Gericht, wie schon im Pressedeliktsurteil und unter Berufung auf dieses, die "wesensmäßige und historische Zugehörigkeit" heran. Als weiteres neues zentrales Kriterium argumentiert das BVerfG mit dem Bedürfnis nach Rechtseinheit.

III. Die Rechtsprechung des BVerfG läßt Zweifel offen, beendet in der Praxis aber wohl die Diskussion

Es würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen, wollte man entscheiden, ob die Qualifizierung des BVerfG zutreffend ist. Dennoch ist festzustellen, daß Zweifel an der Rechtsprechung angebracht erscheinen, insbesondere was die historische Zugehörigkeit und das Kriterium der Rechtseinheit als Element zur Konkretisierung von Kompetenznormen betrifft [63]. Auch mögen Zweifel offen bleiben, ob die vom BVerfG für das gerichtliche Verfahren getroffene Entscheidung auch im Verwaltungsverfahren gilt, weil dort die Sachaufklärung nicht nach den Regeln des Prozeßrechts erfolgt, die Behörde vielmehr im Verwaltungsverfahren die Entscheidungen nach pflichtgemäßem Ermessen trifft.

Im Hinblick auf diese Entscheidungen muß aber jedenfalls damit gerechnet werden, daß das Gericht auch die landesrechtlichen Regelungen zum Schutz des Chiffregeheimnisses wegen Kompetenzverstoßes bei entsprechender Vorlage für nichtig halten würde [64]. Zwar wurden die §§ 22 des hessischen und hamburgischen PrG nur ausdrücklich insoweit für nichtig erklärt, als sie das Verfahren in Strafsachen betreffen. Formell gelten sie und die übrigen landesgesetzlichen Bestimmungen über das Zeugnisverweigerungsrecht der Presse im finanzbehördlichen Verfahren unberührt weiter. Eine Berufung auf ein journalistisches Auskunftsverweigerungsrecht in diesem Bereich würde aber nur die Finanzgerichte zu neuen Vorlagen an das BVerfG zwingen, deren Ergebnis wohl nicht anders lauten würde als für das Verfahren in Strafsachen [65]. Denn auch im finanzbehördlichen Verfahren regelt § 177 AO - wie § 53 StPO im Strafverfahren - abschließend, welchem Personenkreis ein Auskunftsverweigerungsrecht zusteht. Der Bund hat also seine Regelungskompetenz gem. Art. 108 Abs. 5 GG ausgeschöpft und hindert weitergehende landesrechtliche Regelungen.

In diesem Sinne hat der Bundesgesetzgeber also zu Recht im Gesetz über das Zeugnisverweigerungsrecht der Mitarbeiter von Presse und Rundfunk Änderungen sämtlicher bundesrechtlich geregelter Verfahren vorgenommen [66].

Da die Pressegesetze der Länder im Hinblick auf das Auskunftsverweigerungsrecht demnach keine praktische Wirksamkeit mehr entfalten und der Pressegesetzgeber den Anzeigenteil nicht in das Auskunftsverweigerungsrecht der Presse einbezogen hat, besteht in diesem Bereich und speziell im finanzbehördlichen Verfahren kein Auskunftsverweigerungsrecht der Presse Dies hat aber auch zur Folge, daß das Chiffregeheimnis keinen gesetzlichen Schutz genießt.

3. ABSCHNITT

Ist die Durchbrechung des Chiffregeheimnisses im Steueraufsichtsverfahren mit dem Grundrecht der Pressefreiheit nach Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG vereinbar?

Es gilt nun zu fragen, ob nicht die Verfassung den Schutz des Chiffregeheimnisses gebietet.

Die Auskunftsverpflichtung der Presse gegenüber den Steuerbehörden im Anzeigenteil könnte zum einen gegen Art. 2, Absatz 1, 12 GG verstoßen: Diese Fragen sollen nicht Gegenstand vorliegender Untersuchung sein. Im übrigen ist zu vermerken, daß sich der BFH im Urt. v. 1. 7. 1959 [1], auf das er auch in seiner jüngsten Entscheidung zu §§ 201, 175 AO hinweist [2], damit in einer Weise auseinandergesetzt hat, die durchaus Zustimmung verdient.

Hier soll vielmehr nur die Durchbrechung des Chiffregeheimnisses an Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG gemessen werden.

1. KAPITEL

Das Chiffregeheimnis wird vom Schutzbereich der Pressefreiheit umfaßt

I. Der Umfang des Schutzbereichs

1. Der Rechtsbegriff "Presse"

Der Umfang des Schutzbereichs der Pressefreiheit ist unlösbar verbunden mit der Definition des Begriffes "Presse" selbst. Von Bedeutung für die vorliegende Thematik ist dabei die heute noch umstrittene Frage, ob der Begriff der Presse ausschließlich von den technischen Herstellungs- und Vervielfältigungsmethoden her definiert werden kann oder ob auch inhaltliche Wertungen bei der Begriffsbestimmung berücksichtigt werden müssen [3].

a. Die restriktive Auslegung

Wortführer der engen Begrenzung des Pressebegriffs ist der Kommentar von v. Mangoldt-Klein [4]. Danach ist Presse "nur die Veröffentlichung politisch-kulturell-weltanschaulicher Nachrichten und Stellungnahmen sowie die sonstige sachliche Berichterstattung in Zeitungen und Zeitschriften" [5]. Wäre dieser Definition zu folgen, würde dies auch bedeuten, daß der Anzeigenteil wohl schwerlich vom Pressebegriff umfaßt sein könnte.

Die Schaffung eines wertgebundenen Pressebegriffes geht aber wohl zu weit, denn es ist nicht angängig, mittels schwer einzugrenzender Begriffe wie politisch, kulturell, weltanschaulich, öffentliches Interesse eine Untersuchung des materiellen Gehalts der Pressefreiheit von vornherein abzublocken und damit auch den in Art. 5 Abs. 2 GG erkennbaren Willen des Verfassungsgesetzgebers zu unterlaufen [6]. In diesem Sinne stellt auch die Bundesregierung in ihrem Bericht über die Lage von Presse und Rundfunk aus dem Jahr 1974 heraus [7]: "Der Begriff "Presse" ist weit und formal auszulegen; er kann nicht von einer - an welchen Maßstäben auch immer ausgerichteten - Bewertung des einzelnen Druckerzeugnisses abhängig gemacht werden."

b. Die formal-extensive Auslegung

Vielmehr ist davon auszugehen, daß allein unter Berücksichtigung der Herstellungs- und Vervielfältigungsmethoden der Rechtsbegriff "Presse" den Inbegriff aller für die inhaltliche und technische Herstellung sowie Verbreitung von Druckwerken eingesetzten personellen und sachlichen Mittel meint [8].

2. Der Begriff der Pressefreiheit

Ebenso umstritten wie die Bestimmung des Begriffs "Presse" ist die Frage, wen und was die Pressefreiheit schützt [9].

Die restriktive Auslegung geht dabei nicht von einem gespaltenen Rechtsbegriff "Presse" i. S. von v. Mangoldt-Klein [10] aus - insoweit schließt sie sich der inhaltlich neutralen Auslegung an - sondern beginnt eine Stufe später zu differenzieren, nämlich bei der Bestimmung des Schutzbereichs der Pressefreiheit. Dabei will sie inhaltlich ebenso wie v. Mangoldt-Klein unterscheiden zwischen seriöser und unseriöser Presse, zwischen Presse, die dem allgemeinen Interesse und solcher, die den Geschäftsinteressen der Veröffentlicher dient.

Als Kriterium der Unterscheidung dient ihr dabei der Begriff der sog. "öffent-

lichen Aufgabe" [11] der Presse, d.h. nur solche Veröffentlichungen sollen vom Grundrecht der Pressefreiheit umfaßt sein, die Angelegenheiten des öffentlichen Interesses betreffen. Die sog. "Geschäftspresse", worunter Unterhaltungs-, Sensations- aber auch Inseratenpresse verstanden werden, soll diesen Schutz nicht in Anspruch nehmen können [12].

Richtig daran mag sein, daß aus Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG auch die öffentliche Aufgabe der Presse folgt, daß der Begriff die Funktionen der Presse im demokratischen Staat verdeutlichen kann; richtig mag auch sein, daß die öffentliche Aufgabe ein wesentlicher Grund für den der Presse geschaffenen Freiheitsbereich war [13].

Nicht dagegen kann dem Versuch zugestimmt werden, mittels dieses Begriffes den tatbestandlichen Umfang der Pressefreiheit zu begrenzen. Denn abgesehen davon, wie schwierig und im Grunde wohl immer tendenziös es ware, öffentliche und nichtöffentliche Aufgaben der Presse voneinander abzugrenzen und zu entscheiden, welche Äußerung nun dem allgemeinen öffentlichen Interesse dient, welche nicht, kann eine solche Beschränkung des Schutzumfangs aus grundrechtssystematischen Gründen nicht zulässig sein.

Herzog [14] weist zu Recht auf die Grundorientierung des Art. 5 GG an Art. 1 und 2 Abs. 1 GG und dem demokratischen Prinzip aus Art. 20 GG hin. Danach müßte die restriktive Auslegung dazu führen, daß auch Art. 1 und 2 Abs. 1 GG nicht die vitalen körperlichen, ökonomischen und geistigen Bedürfnisse auch des letzten Staatsbürgers erfassen würden, sondern nur die hochgezüchteten Bedürfnisse einer bestimmten Eliteschicht, und daß die Bildung der öffentlichen Meinung weitgehend determiniert würde durch Vorgabe bestimmter Behandlungsgegenstände.

Die Gefahr staatlicher, aber auch gesellschaftlicher Willkür wird spürbar, wenn man die Konsequenzen bedenkt: Letzthin wären die Grundrechte immer nur auf den guten Menschen oder das Gute schlechthin anwendbar, wobei offen bliebe, wer jeweils bestimmen soll, was "gut" ist. Mit dieser, nicht auf verfassungsmäßiger Grundlage basierenden wertenden Grundrechtsauslegung könnten rechtsstaatliche Grundsätze tangiert werden, denn es ist ein Wesenselement des Rechtsstaats, daß der Schutz der Grundrechte eben keine moralische Auszeichnung ist, sondern eine rechtliche Funktion, die von rechtlichen Voraussetzungen ausgeht und nur rechtlich zu interpretieren ist [15].

Ebenso deutlich scheint sich mir die Unhaltbarkeit der restriktiven Auslegung aus Art. 5 GG selbst zu ergeben. Der Verfassungsgesetzgeber hat die Schranken der Pressefreiheit in Art. 5 Abs. 2 GG selbst gesetzt. Die Unterscheidung zwischen guter und schlechter Presse ist aber kein Kriterium des Art. 5 Abs. 2 GG. Wer sie dennoch heranzieht, um in einem Vorgriff bereits den Tatbestand der

Pressefreiheit einzuschränken, manipuliert am klaren Willen des Gesetzgebers vorbei, weil er zu Ungunsten der Pressefreiheit über die Vorbehalte des Art. 5 Abs. 2 GG hinaus einschränkend verfügt [16].

Der Schutzbereich der Pressefreiheit ist also mit dem Gesamtbereich der Presse grundsätzlich identisch [17], was aber nicht bedeutet, daß nicht innerhalb des Schutzbereichs sach- und funktionsgerechte Abstufungen für die Richtung und Intensität der grundrechtlichen Gewährleistung zu beachten sein könnten [18].

II. Das Chiffregeheimnis als Bestandteil des Grundrechts der Pressefreiheit

Für die vorgegebene Fragestellung reicht jedoch nicht die Feststellung aus, daß die Pressefreiheit grundsätzlich den Gesamtbereich der Presse umfaßt; vielmehr gilt es, unter dem zuletzt genannten Aspekt sach- und funktionsgerechter Abstufungen innerhalb des Schutzbereichs konkret zu untersuchen, ob und in welchem Maße auch der Anzeigenteil den Grundrechtsschutz des Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG genießt und wenn ja, ob daraus sich Schlüsse für den verfassungsrechtlichen Schutz des Chiffregeheimnisses ergeben.

1. Der Schutz des Anzeigenteils durch Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG

a. Die Rechtsprechung des BVerfG im Südkurier-Urteil [19]

Das BVerfG kommt darin zur Auffassung, daß das Grundrecht der Pressefreiheit auch den Anzeigenteil umfaßt [20]. Auf dem Weg zu diesem Ergebnis werden verschiedene strukturelle Komplexe sichtbar:

Zunächst verneint das Gericht, daß der Verlag bei der Veröffentlichung einer Anzeige eigene Meinung äußert; er verhalte sich vielmehr zum Inhalt der Anzeige neutral. Das Gericht schließt damit aus, daß die Anzeige als Meinungsäußerung des Verlages grundrechtlich aus Art. 5 Abs. 1 S. 1 GG geschützt sein könnte [21].

Dennoch, so das Gericht weiter, sei aber der Anzeigenteil vom Grundrecht der Pressefreiheit nach Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG gedeckt, denn dieses erschöpfe sich nicht im Schutz der Presse vor staatlichen Eingriffen in die Veröffentlichung von Meinungen. Vielmehr umfasse das Grundrecht der Pressefreiheit auch den Nachrichtenteil der Presse [22]. Die Anzeige qualifiziert das Ge-

richt als Nachricht und öffnet ihr so den grundrechtlichen Schutz des Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG. Dieses Ergebnis stützt es auf zwei Argumente:

Zum einen bringe die Presse die Anzeige - gleich, ob sich darin die Meinung des Anzeigenden äußere oder nicht [23] - ihren Lesern ohne eigene Stellungnahme zur Kenntnis und informiere sie so über die in den Anzeigen enthaltenen wirtschaftlichen Möglichkeiten oder über die in ihnen etwa enthaltenen, von anderen geäußerten Meinungen. Dies aber gehöre zur typischen Aufgabe der Presse [24].

Zum anderen sei der Anzeigenteil allgemein geeignet, die Anliegen der inserierenden Stellen zu offenbaren und lasse daher einen gewissen Schluß auf die kulturelle, politische und wirtschaftliche Lage im Bereich des Verbreitungsgebietes der Zeitung zu. Diese Möglichkeit suche gerade ein der Pressefreiheit abgeneigter Staat durch Kontrolle des Anzeigenteils zu behindern [25].

b. Würdigung des Urteils

aa. Die Anzeige ist keine Meinungsäußerung des Verlages

Anzeigen sind Nachrichten des Verlagserzeugnisses, nicht Meinungsäußerungen des Verlages oder des Verlegers. Dieser Qualifikation wäre nur dann nicht zu folgen, wenn man in der Auswahlmöglichkeit des Verlages, eine Anzeige zu drucken oder nicht, eine Meinungsäußerung des Verlages sehen wollte oder könnte.

Im Fernseh-Urteil [26] hatte das BVerfG - ebenso wie später im Lebach-Urteil [27] bestätigt - die Auswahl und Gestaltung der Sendungen als Argument dafür herangezogen, daß jede Sendung eine gewisse Tendenz habe. Wenn aber kraft der Auswahlmöglichkeit jeder Sendung eine gewisse Tendenz innewohnt, so könnte dies bedeuten, daß es im Rundfunkbereich eine nackte Tatsacheninformation bzw. eine reine Nachricht nicht mehr gibt, sondern daß durch die Auswahl die Nachricht zur Meinungsäußerung wird [28].

Im Südkurier-Urteil wird auch für den Bereich des redaktionellen Teils trotz der vom Gericht als selbstverständlich bezeichneten Auswahlmöglichkeit der Schriftleitung unter den eingehenden Nachrichten die Möglichkeit reiner Nachricht ausdrücklich bejaht.

Muß dieser Widerspruch für den redaktionellen Teil zumindest befremdend wirken [29] - was in unserem Zusammenhang aber nicht weiter verfolgt zu werden braucht -, so ist dem Ergebnis hinsichtlich des Anzeigenteils zuzustim-

men. Wollte man allein aus der auch vom Gericht zugebilligten, aber als praktisch unbedeutend bezeichneten Auswahlmöglichkeit des Verlages im Anzeigenwesen auf eine Meinungsäußerung des Verlages schließen, wäre dies wohl eine gekünstelte, begriffsjuristische Konstruktion.

Mag man dem entgegenhalten, daß die praktische Bedeutungslosigkeit der Auswahl kein geeignetes Kriterium zur Lösung des grundsätzlichen Problems sein kann, weil der Verlag eben auch dann wählt, wenn er die Anzeige aufnimmt [30], so muß der wesentliche Unterschied zwischen Rundfunkprogramm und redaktionellem Teil einerseits und Anzeigenteil andererseits den Ausschlag geben: Denn trifft der Verlag bzw. Rundfunk im ersteren Fall eine kritische Auswahl im Bemühen um seine Leser- und Hörerschaft, so geht es im Anzeigenteil um einen durch ökonomische Notwendigkeiten bedingten Zwang, Anzeigen aller Art aufzunehmen, was sich verdeutlichen läßt am Beispiel der Wahlkampfanzeigen politischer Parteien, die oft konträr zur politischen Richtung einer Zeitung stehen [31]. Im Ergebnis ist also festzustellen, daß die Anzeige keine Meinungsäußerung des Verlages darstellt und somit von dieser Seite her nicht dem Schutz der Meinungsäußerungsfreiheit nach Art. 5 Abs. 1 S. 1 GG unterliegt [32].

Das bedeutet auch, daß die Autoren [33] -heute sind es nur noch wenige -, die die Pressefreiheit nur als Unterfall der Meinungsfreiheit verstehen wollen, den Anzeigenteil nicht dem Schutz des Grundrechts der Pressefreiheit unterstellen können. Dies jedenfalls dann, wenn man den Begriff der Meinung eng dahingehend auslegt, daß darunter nicht nur das Wissen um eine Tatsache und die ausschließliche Weitergabe dieser als Nachricht verstanden werden kann, sondern daß der Begriff "Meinung" das Vorhandensein und die Äußerung eines Werturteils, d. h. eine wertende Betrachtung von Tatsachen usw. voraussetzt [34].

bb. Die Anzeige als "reine" Nachricht

aaa. Die "reine" Nachricht wird vom Grundrecht der Pressefreiheit umfaßt

Die Pressefreiheit ist aber mehr als nur ein Unterfall der Meinungsäußerungsfreiheit des Art. 5 Abs. 1 S. 1 GG. Zwar ist es zutreffend, daß ein Großteil der gesamten journalistischen Tätigkeit dem Grundrecht der Meinungsäußerungsfreiheit und der verlegerischen Tätigkeit dem Grundrecht der Berufsfreiheit eingegliedert werden kann [35], aber beide Grundrechte können nicht die Besonderheiten der Pressetätigkeit erfassen: zum einen die Bedeutung der reinen Information ohne tendenzielle Meinungsäußerung im modernen Pressewesen [36] und zum anderen die Funktion der Presse als Mittler zwischen den Staatsorganen i. e. S. und den Gesellschaftsteilen [37].

Die erste Besonderheit führte dazu, daß dem Schutzbereich der Pressefreiheit neben der Meinungsäußerung auch die Berichterstattung, d.h. die Wiedergabe und Weitergabe von Nachrichten zugeordnet wurde [38].

bbb. Die Anzeige ist Nachricht

Die Qualifizierung der Anzeige als Nachricht durch das BVerfG im Südkurier-Urteil stieß auf Widerspruch [39].

Insbesondere Leisner [40] hat kritisiert, daß das Gericht pauschal die Gleichung Annonce = Nachricht aufgestellt haben; eine solch generelle Zuordnung sei bei der Spannweite des Begriffs und der Vielschichtigkeit der Mitteilungen im Annoncenteil unzulässig.

Diese Argumentation vermag nicht zu überzeugen. Bei den Anzeigen unterscheidet man je nach ihrem Inhalt zwischen Mitteilungsanzeigen, in denen dem Publikum Vorgänge des gesellschaftlichen oder wirtschaftlichen Lebens (Familienereignisse, Vereinsveranstaltungen, Gesellschaftsversammlungen usw.) bekanntgegeben werden, den Gelegenheitsanzeigen (Stellenanzeigen, Verkaufs-, Ankaufs-, Miet- und Vermietungsangebote) und den sog. Werbeanzeigen des politischen und geschäftlichen Verkehrs [41]. Für alle diese Anzeigen - nicht nur für Stellenangebote, wie Leisner meint - gilt aber, daß der Verlag sie ohne eigene Stellungnahme seinen Lesern zur Kenntnis bringt und sie so über die in den Anzeigen enthaltenen Möglichkeiten oder über die in ihnen enthaltenen Meinungen des Anzeigenden informiert. Die Kritik, ansetzend am unterschiedlichen Inhalt der Anzeigen, geht also fehl: Nicht aus der Sicht des Anzeigenden kann die Qualifizierung der Anzeige durch das BVerfG verstanden werden; vielmehr ist die Sicht des Verlages entscheidend. Und für diesen stellt die Veröffentlichung der Anzeigen, einerlei ob sie Meinungsäußerungen des Anzeigenden enthält oder nicht, die Verbreitung von Nachrichten dar, die sowohl im ökonomischen als auch im politischen und gesellschaftlichen Bereich Impulse gibt für die sachgebundene Orientierung der Leserschaft [42].

Auch das zweite Argument des BVerfG, der Anzeigenteil sei geeignet, die Anliegen der inserierenden Stellen zu offenbaren und lasse daher einen gewissen Schluß auf die kulturelle, politische und wirtschaftliche Lage im Bereich des Verbreitungsgebietes der Zeitung zu [43], kritisiert Leisner [44] mit dem Argument, daß dann jeder Werbung, ja jeder menschlichen Willensäußerung Nachrichtenfunktion zukäme.

Hier trennt Leisner m.E. nicht konsequent genug zwischen Meinungs-

äußerungsfreiheit nach Art. 5 Abs. 1 S. 1 GG und Pressefreiheit nach Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG "Alles, was Menschen tun und lassen" fällt von vornherein nicht in den Bereich der Pressefreiheit, sondern allenfalls in den der Meinungsäußerungsfreiheit und dies auch nur dann, wenn das "Tun und Lassen" meinungswertig ist [45]. Solcher Meinungswertigkeit bedarf das Handeln im Rahmen der Pressefreiheit nicht, vielmehr genügt hier die Verbreitung reiner Nachrichten, was aber nicht durch "jeden Menschen" geschehen kann, sondern eben nur durch die Presse.

Im Ergebnis ist also dem BVerfG zuzustimmen, so daß die Anzeige als Nachricht von der materiellen Pressefreiheit umfaßt wird [46].

cc. Der Anzeigenteil als Schutzobjekt der institutionellen Garantie der Pressefreiheit

Die Frage, ob der Anzeigenteil auch deshalb vom Grundrecht der Pressefreiheit umfaßt wird, weil die Einnahmen aus dem Anzeigenteil die unentbehrliche wirtschaftliche Voraussetzung für das Bestehen einer vom Staat unabhängigen Presse sind, läßt das BVerfG im Südkurier-Urteil ausdrücklich offen [47].

Wie bereits ausgeführt [48], berücksichtigt die enge Interpretation, wonach Pressefreiheit nur ein Unterfall der Meinungsfreiheit ist, nicht die Funktion der Presse als Mittler zwischen den Staatsorganen i. e. S. und den verschiedenen Gruppen der Gesellschaft. Aus den daraus entspringenden speziellen Aufgaben der Presse, insbesondere der sog. "öffentlichen Aufgabe" [49] der Presse und der daraus folgenden schlechthin konstituierenden Bedeutung der Presse für den Fortbestand der freiheitlichen Demokratie [50] ergibt sich aber, daß sie eines besonderen, über den individuellen Grundrechtsschutz hinausgehenden Schutzes bedarf. Daher ist heute weitgehend anerkannt, daß neben der individualrechtlichen Garantie der Pressefreiheit auch das "Institut Freie Presse" geschützt ist [51].

Wenn auch der Umfang der Institutsgarantie noch umstritten ist [52] - eine Vertiefung dieser Frage muß nicht Gegenstand dieser Untersuchung sein - so scheint doch festzustehen, daß darunter die Garantie des Sozialgebildes "Freie Presse" fällt, was den Schutz aller Pressetätigkeit erfordert. Auch das BVerfG [53] sieht das Institut "Freie Presse" nur geschützt durch die Eigenständigkeit der Presse, die einen umfassenden Schutz von der Beschaffung der Information bis zur Verbreitung der Nachrichten und Meinungen bedingt. Aus dem Postulat der Eigenständigkeit der Presse aber ergibt sich, daß neben den pressespezifischen Tätigkeiten, nämlich den Kommunikationsvorgang einzuleiten, alle dieser Funktion dienenden Hilfstätigkeiten von der institutionellen Garantie mit um-

faßt sind [54]. Zu diesen, die Eigenständigkeit der Presse bewahrenden Elementen, gehört aber an vorderster Stelle das Anzeigenwesen, denn als wirtschaftliche Basis jeder Pressetätigkeit würde eine Beeinträchtigung dieses Bereichs die Funktionsfähigkeit der Presse bis zur Existenzgefährdung hin bedrohen [55].

Auch von einem anderen, dem ersten aber ähnlichen Gesichtspunkt, läßt sich der Schutz des Anzeigenteils durch die institutionelle Garantie begründen. Als verfassungsgeborgenes Element des Instituts "Freie Presse" wird von der herrschenden Meinung [56] zu Recht die privatrechtliche Grundstruktur des Pressewesens angesehen. Daraus aber ergibt sich, daß die Presse den Aufwand für die Herstellung und die Verbreitung ihrer Erzeugnisse grundsätzlich ohne fremde Unterstützung bestreiten und ihren Gewinn selbständig erarbeiten muß [57]. Da aber der Anteil der Anzeigenerlöse bei den Abonnementszeitungen inzwischen mehr als 2/3, bei den Straßenverkaufszeitungen etwa 50 % am Gesamterlös der Zeitungen beträgt [58], läßt sich hieraus folgern, daß die Inserate das finanzielle Rückgrat der Presse darstellen. Das bedeutet auch, daß eine Beschränkung des Anzeigenwesens sowohl, wie oben gesehen, die Funktionsfähigkeit der Presse aufheben, als auch ihre privatrechtliche Struktur unhaltbar machen würde.

Aus diesen Gründen hat sich auch die Mehrzahl der Autoren, die sich mit dem verfassungsrechtlichen Problem der Einordnung des Anzeigenteils in Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG auseinandersetzten, diesem Ergebnis angeschlossen [59].

2. Aus dem Schutz des Anzeigenteils folgt der grundsätzliche Schutz des Chiffregeheimnisses

Das BVerfG [60] hat mit der Einbeziehung des Anzeigenteils in das Grundrecht der Pressefreiheit eine Unterscheidung zwischen einem schutzwürdigen redaktionellen Teil und einem nicht schutzwürdigen Anzeigenteil, wie gesehen zu Recht, als verfassungswidrig abgelehnt.

Dies kann aber nicht ohne Folgen für das Berufsgeheimnis der Presse bleiben. Hinsichtlich des redaktionellen Teils hat das BVerfG [61] festgestellt, daß zur Pressefreiheit auch ein gewisser Schutz des Vertrauensverhältnisses zwischen Presse und privatem Informanten gehöre: " Er ist unentbehrlich, da die Presse auf private Mitteilungen nicht verzichten kann, diese Informationsquelle aber nur dann ergiebig fließt, wenn sich der Informant grundsätzlich darauf verlassen kann, daß das "Redaktionsgeheimnis" gewahrt bleibt" [62]. Nun mag man dagegen einwenden, daß es Akzentunterschiede zwischen der die Entscheidung nicht tragenden [63] und der die Entscheidung tragenden [64] Auffassung der Richter im Spiegel-Urteil gibt [65]. Doch diese Unterschiede sind in vorliegendem Zusammenhang nicht von Belang, da sie nur die Intensität des Redak-

tionsgeheimnisses betreffen; geleugnet wird der Bestand eines zumindest gewissen Schutzes des Redaktionsgeheimnisses von keiner Seite [66]. Diesem Ergebnis ist auch zuzustimmen, denn ohne Schutz des Redaktionsgeheimnisses würde der angestrebte umfassende Schutz der Pressefreiheit leerlaufen [67].

Im Südkurier-Urteil hat sich das BVerfG dagegen nicht damit beschäftigt, ob neben dem Redaktionsgeheimnis auch das Chiffregeheimnis vom grundrechtlichen Schutz der Pressefreiheit umfaßt wird. Vielmehr wandte sich darin das Gericht nur gegen unberechtigte Eingriffe in die Gestalt und den Inhalt des Anzeigenteils; die Frage, ob die Finanzbehörden oder -gerichte die Presse zu Auskünften über die Namen und Adressen ihrer Inserenten zwingen dürfen, war im Südkurier-Fall nicht aufgeworfen [68]. Dennoch muß aus dem Schutz des Redaktionsgeheimnisses auch ein grundsätzlicher Schutz des Chiffregeheimnisses zu folgern sein, wenn auch die Frage nach seiner Intensität erst später im Rahmen der Abwägung zu beantworten sein wird. Denn ein schutzbedürftiges Vertrauensverhältnis besteht nicht nur zwischen der Presse und ihrem Informanten im redaktionellen Teil, sondern auch zwischen der Presse und ihrem Kunden im Anzeigenteil, was sich aus der Vertraulichkeit des Inhalts vieler Anzeigen ergibt, aber auch aus der Bedeutung der Anzeigen für die Leserschaft, seien sie beruflicher, finanzieller oder persönlicher Art [69].

Dieses Vertrauensverhältnis und damit den grundsätzlichen Schutz des Chiffregeheimnisses hat der BFH [70] ebenso wie die Vorinstanz [71] der Presse ausdrücklich zugestanden und damit seine frühere, am RFH orientierte Ansicht aufgegeben, wonach das Verhältnis der Zeitung zu ihren Anzeigenkunden nicht anders zu bewerten sei als die Beziehungen sonstiger kaufmännischer Betriebe zu ihren Kunden [72].

2. KAPITEL
Die Einschränkung der Pressefreiheit gem. Art. 5 Abs. 2 GG durch die §§ 201, 175 AO 1931

Die bisherige Untersuchung hat ergeben, daß das Auskunftsverlangen der FÄ, den Inserenten einer Chiffreanzeige zu benennen, das Grundrecht der Pressefreiheit tangiert. Dem Chiffregeheimnis könnten aber §§ 201, 175 AO bzw. § 93 AO 1977 als allgemeine Gesetze i. S. des Art. 5 Abs. 2 GG wirksame Grenzen setzen.

I. Der Begriff der "allgemeinen Gesetze" [73] in der Rechtsprechung des BVerfG

1. Das formale Element

Seit dem Lüth-Urteil [74] hat sich das BVerfG mit dem Problem der allgemeinen Gesetze eingehend befaßt. Bei seinem Versuch, eine Synthese materieller [75] und formaler [76] Lehren der Weimarer Zeit zu finden [77], ist der Ausgangspunkt entscheidend: Die überragende Bedeutung der Meinungs- bzw. Pressefreiheit für das Funktionieren eines freiheitlich demokratischen Staates [78].

Ausgehend vom Verfassungstext versucht das Gericht dabei eine Wesensbestimmung der "allgemeinen Gesetze", indem es den Begriff des Allgemeinen von einer negativen Abgrenzung her angeht: danach sind besondere Gesetze jedenfalls keine allgemeinen Gesetze, während besondere Gesetze solche sind, die sich in ihrer objektiven Zielrichtung gegen die Rechtsgüter des Art. 5 Abs. 1 GG richten [79]. Positiv ausgedrückt: Allgemeine Gesetze sind nur solche, die grundsätzlich den Schutz eines anderen Rechtsgutes als den der Pressefreiheit beabsichtigen und sich nur reflexiv auch im Bereich der Pressefreiheit auswirken [80].

In diesem Sinne sind §§ 201 und 175 AO keine besonderen Gesetze. Ihre Zielrichtung betrifft nicht das Rechtsgut der Pressefreiheit, vielmehr wollen sie den FÄ dienen bei der Erfüllung ihrer Aufgaben und damit letzthin der Steuergerechtigkeit.

2. Das materielle Element

Mit dem Ziel, eine Beschränkungsautomatik i. S. der h. L. der Weimarer Zeit zu vermeiden, wo die Meinungs- bzw. die Pressefreiheit jedem anderen, noch so unbedeutendenden Rechtsgut weichen mußte, wenn es nur nicht in Form eines besonderen Gesetzes erschien [81], verlangt das Gericht unter Anlehnung an Smend [82] für das Kriterium des Allgemeinen, daß das beschränkende Gesetz ein dem Rang der Pressefreiheit zumindest gleichstehendes Rechtsgut anderer oder der Allgemeinheit schütze [83]. Um dem Stellenwert der Meinungs- und Pressefreiheit im Verfassungsgefüge gerecht zu werden, nimmt es eine Güterabwägung vor [84].

3. Die konkrete Güterabwägung

Die Forderung des BVerfG, das Schutzgut des allgemeinen Gesetzes müsse dem Schutzgut des Art. 5 Abs. 1 GG vorrangig bzw. gleichrangig sein, nötigt es, die Güterabwägung im konkreten Einzelfall vorzunehmen, wobei es zwar hinsichtlich der Rechtsgüter des Art. 5 Abs. 1 GG das objektive Rechtsgut abstrakt in den Vordergrund stellt, hinsichtlich des Rechtsguts des allgemeinen Gesetzes aber die in Frage stehende Interessenlage abwägt; d. h. zumindest teilweise wird die Güterabwagung zur Interessenabwägung [85].

II. Stellungnahme zur Rechtsprechung des BVerfG und Qualifizierung der §§ 201, 175 AO

Die konkrete Güterabwägung steht im Vordergrund der Kritik [86] an der Rspr. des BVerfG. Die daraus entspringenden Gefahren für Rechtsklarheit, Rechtssicherheit und Rechtsgleichheit, sowie die mangelnde Vorhersehbarkeit richterlicher Entscheidungen, aber auch die Überflüssigkeit der konkreten Güterabwägung im Hinblick auf einen möglich effektiven Schutz der Freiheitsrechte des Art. 5 Abs. 1 GG lassen zumindest Zweifel an den Methoden des BVerfG offen [87].

Eine abschließende Beurteilung ist jedoch im Rahmen der vorgegebenen Thematik nicht geboten. Der BFH [88] zumindest übernimmt verbal die konkrete Güterabwägung des BVerfG, wenn auch sein praktisches Vorgehen zumindest teilweise einer abstrakten Güterabwägung nahe kommt.

Soviel steht im Hinblick auf §§ 201, 175 AO bzw. § 93 AO 1977 jedenfalls fest: Sie sind keine besonderen Gesetze i. S. der BVerfG-Definition; ihr Verhältnis zu Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG kann nur durch Abwägung der jeweilig geschützten Rechtsgüter ermittelt werden.

3. KAPITEL
§§ 201, 175 AO im Lichte des Grundrechts der Pressefreiheit

I. Die Praxis der Abwägung zwischen Pressefreiheit und den von §§ 201, 175 AO geschützten Rechtsgütern in der Rechtsprechung des BFH

1. Die Feststellung der Gleichwertigkeit der Rechtsgüter

a. Finanzielle Sicherheit des Staates und Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Den primären Zweck des § 201 Abs. 1 AO sieht der BFH [89] in der Sicherstellung der Steuereinnahmen, die ihrerseits als Haupteinnahmequellen des modernen Staates erst die Funktionstüchtigkeit des Staatswesens ermöglichen und garantieren. "Die finanzielle Sicherheit des Staates", so der BFH weiter [90], "ist daher ein den Grundrechten gleichwertiges und schutzwürdiges Gemeinschaftsgut".

Einen weiteren Zweck des § 201 Abs. 1 AO - tatsächlich wohl mehr eine zwangsläufige Nebenerscheinung des Primärzwecks - will der BFH in der gerechten Verteilung der Steuerlasten erkennen; dadurch trage § 201 Abs. 1 AO dazu bei, den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der Verfassungsrang besitze, zu verwirklichen [91].

b. Pressefreiheit und sich daraus ergebende Mitverantwortung für den Bestand des Staates

Inhalt und Bedeutung des Grundrechts der Pressefreiheit übernimmt der BFH weitgehend von der Rspr. des BVerfG [92]. Bei der Abwägung stellt er das vermeintliche Korrelat der Pressefreiheit in den Vordergrund, nämlich eine verantwortungsbewußt arbeitende Presse [93]: "Ihr ist eine Mitverantwortung für die Sicherheit des Staatswesens aufgegeben. Sie kann daher nicht aus der Mitverantwortung für den Bestand und das Wohlergehen des Staates entlassen werden, mögen sich die Presseorgane im einzelnen unterschiedliche Ziele setzen und sie mit verschiedenen Mitteln und publizistischen Methoden verfolgen."

Die so herausgefilterten Schutzgüter stellt der BFH abstrakt gegenüber und läßt

die Waage sich ohne weitere Argumentation neigen zu Lasten der Pressefreiheit: "Es sind somit mehrere höherwertige schutzwürdige Rechtsgüter vorhanden, die dem Grundrecht der Pressefreiheit zumindest gleichwertig sind" 94).

2. Die Abwägung im Einzelfall

a. Einzelfälle

Der Reichs- bzw. Bundesfinanzhof hat bisher in 4 Fällen 95) zur Auskunftsverpflichtung der Presse im Steueraufsichtsverfahren judiziert.

Bis zur letzten Entscheidung im Jahre 1973 hatten RFH und BFH wiederholt festgestellt, daß §§ 176 ff AO, die ein Auskunftsverweigerungsrecht von Presseangehörigen nicht vorsahen, abschließend seien und daher für ein Berufsgeheimnis der Presse kein Raum sei. Das Verhältnis der Zeitungen zu ihren Chiffrekunden wurde nicht anders bewertet als die Beziehungen kaufmännischer Betriebe zu ihren Kunden 96). 1973 schließlich ging der BFH auf den Konflikt staatlicher Interessen einerseits und Pressefreiheit andererseits unter dem Aspekt des Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG ein. Dabei handelte es sich um eine an die Geschäftsleitung einer Tageszeitung gerichtete Verfügung des FA, worin das FA unter Bezugnahme auf §§ 201, 175 AO den Namen und die Anschrift des Inserenten folgender Chiffreanzeige forderte: "Industrie-Diamanten geeignet für Metallurgie und Edelsteine Schleifpulver. Gelegenheitsposten 8000 Karat, anbiete zum halben Börsenpreis. Angebote unter ... Postfach" 97).

b. Die Möglichkeit eines Besteuerungsentzugs genügt für das Zurücktreten der Pressefreiheit

Die Güterabwägung im vorliegenden Einzelfall traf der BFH ohne weitere Diskussion 98): "Wird, wie im vorliegenden Fall, in einer Tageszeitung ein grösserer Posten Industriediamanten zu einem ungewöhnlich niedrigen Preis - hier dem halben Börsenpreis - mittels einer Chiffreanzeige zum Verkauf angeboten, liegt es auf der Hand, daß dieses Verkaufsgeschäft möglicherweise der Besteuerung entzogen wird." Diese Bewertung hat zur Folge, daß die Auskunft über den Inserenten einer Chiffreanzeige nicht unter Berufung auf das Grundrecht der Pressefreiheit verweigert werden kann.

3. Der Beschluß des BVerfG v. 30.10.1975 gem. § 93 a BVerfGG [99]

Mit dem Beschluß hat das BVerfG die Verfassungsbeschwerde gegen das Urteil des BFH v. 25.10.1973 [100] gem. § 93 a Abs. 3 BVerfGG nicht zur Entscheidung angenommen, weil sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe.

In der knappen Begründung dazu heißt es, daß die Beschwerdeführerin nicht in ihren Grundrechten verletzt sei, da die Auslegung des § 175 AO durch den BFH "jedenfalls unter den besonderen Umständen des vorliegenden Falles verfassungsrechtlich unbedenklich" sei [101].

II. Kritik an der Rechtsprechung des BFH

1. Sind die betroffenen Rechtsgüter tatsächlich gleichwertig?

a. Die Bedeutung der Pressefreiheit für das demokratische Staatswesen

aa. Die Definition des BVerfG

Das BVerfG hat im Westfalen-Urteil [102] das Grundrecht der Pressefreiheit ebenso für die freiheitliche Demokratie "schlechthin konstituierend" bezeichnet wie die Meinungsfreiheit. In dieser Qualifizierung der Bedeutung der Pressefreiheit stimmen - bei allen unterschiedlichen Auffassungen in Einzelfragen - Lit. und Rspr. weitgehend überein [103].

bb. Folgerungen daraus für die Intensität des Chiffregeheimnisses

aaa. Die Meinung des Gesetzgebers

In der Neuregelung des journalistischen Zeugnisverweigerungsrechts [104] blieb der Anzeigenteil und somit auch das Chiffregeheimnis unberücksichtigt. Daß die Argumentation hierfür, die im wesentlichen auf die im Vordergrund stehenden wirtschaftlichen Interessen der Verlage abstellt [105], nicht Bestand haben kann, wurde bereits dargelegt [106].

bbb. Der Versuch Rasenacks

Einen interessanteren Versuch unternimmt hingegen Rasenack [107], der bei Anerkennung des grundsätzlichen Schutzes des Chiffregeheimnisses dessen Intensität relativieren will.

Zunächst lehnt Rasenack [108] den Versuch ab, mit Hilfe einer funktionellen Betrachtungsweise den grundsätzlichen Schutz der Pressefreiheit einzuschränken und schließt sich insoweit der h. L. [109] an. Die Anerkennung möglichst umfassenden Normbereiches hindert aber nach Rasenack nicht, den Normenschutz in differenzierter Form und abhängig von den Umständen zu gewähren. Die Intensität des Grundrechtsschutzes soll also in Funktion treten zu bestimmten Tätigkeitsbereichen oder Verhaltensweisen. Dazu bedürfe es einer Strukturierung des Schutzbereichs des Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG ähnlich wie bei Art. 12 GG [110].

Bei der tatbestandlichen Differenzierung geht Rasenack [111] von der in der Verfassungsrechtsprechung [112] inzwischen gesicherten These aus, daß im Meinungskampf solche Meinungsäußerungen als besonders schutzwürdig erscheinen, bei denen es sich um eine die Öffentlichkeit besonders interessierende Frage handelt: Das allgemein Interessierende wird also zum Kriterium der Intensität des Grundrechtsschutzes.

Allgemein Interessierendes ist aber nach Rasenack [113] vorzugsweise all jenes, was den allgemein politischen Prozeß, das Tagesgeschehen angeht, was die Gewährleistung des sozialen Kontakts schlechthin angeht. Eben dies verneint Rasenack für den Bereich des Chiffrengeschäfts. Dabei stellt er allerdings nicht wie andere ab auf den ökonomischen Bezug derartiger Information, sondern auf den beschränkten Kreis potentiell Interessierter an Chiffregeschäften. Dieser beschränkte Personenkreis macht es nach Rasenack unmöglich, das Chiffregeschäft als allgemein Interessierendes zu begreifen und ihm damit erhöhten Schutz des Grundrechts zukommen zu lassen. Vielmehr habe man von einem "vergleichsweise marginalen Stellenwert des Chiffregeschäfts" auszugehen und damit die Schutzintensität relativ gering anzusetzen. Von diesem Ausgangspunkt gelangt er schließlich zum Ergebnis, daß die mit dem Chiffregeschäft kollidierenden Gemeinschaftsgüter höheren Schutzes bedürfen als das Chiffregeheimnis [114].

ccc. Stellungnahme

Grundsätzlich ist der Methode zuzustimmen, den Schutzbereich der Norm weitestmöglich zu fassen und innerhalb des Schutzbereichs sach- und funktionsgerechte Abstufungen hinsichtlich Richtung und Intensität der grundrechtlichen Gewährleistung auszubilden [115].

Fraglich ist nur, ob Rasenack diese Methode in Bezug auf das Chiffregeschäft richtig anwendet. Auszugehen ist dabei von Rasenacks These, daß Meinungsäußerungen als besonders schutzwürdig erscheinen, bei denen es sich um eine die Öffentlichkeit besonders interessierende Frage handelt und das Chiffregeschäft nicht solche die Öffentlichkeit besonders interessierende Fragen betrifft, weil es nicht wie der allgemein politische Prozeß und das Tagesgeschehen der Gewährleistung des sozialen Kontakts schlechthin dient.

Dem kann so nicht zugestimmt werden. Ist schon für den Anzeigenteil generell dargelegt worden, welche Bedeutung die Anzeige kraft der besonderen Aufmerksamkeit, die ihr die Leserschaft widmet [116], für die Meinungsorientierung im ökonomischen wie gesellschaftlichen Bereich besitzt, so kann nichts anderes gelten für das Chiffregeschäft. Denn dieses beschränkt sich nicht auf das von Rasenack bezogene Beispiel des Handels von Industriediamanten, sondern alle Bereiche ökonomischen und sozialen Lebens, wenn man z.B. an Inserenten denkt, die ein grösseres Darlehen suchen oder ihr Geschäft verkaufen wollen, an Angestellte, die ihre Stellung wechseln möchten und an Inserenten von Heiratsanzeigen [117].

Ebenso wie beim politischen Prozeß und beim Tagesgeschehen befaßt sich das Chiffregeschäft mit Inhalten, die zumindest potentiell jedermann angehen oder angehen können; ebenso wie erstere dient auch das Chiffregeschäft der Gewährleistung des sozialen Kontakts schlechthin. Dabei kann auch nicht, wie Rasenack das versucht [118], darauf abgestellt werden, daß die einzelnen Geschäftsabschlüsse, die auf Grund der Anzeige getätigt werden, naturgemäß nur zwischen konkret benannten oder benennbaren Parteien abgewickelt werden können und dadurch der Allgemeinbezug der Anzeige verneint werden. Vielmehr geht es allein darum, daß die Presse mit der Veröffentlichung der chiffrierten oder unchiffrierten Anzeige ihre typischen Funktionen der Information wahrnimmt, um so den Meinungsorientierungs- und -bildungsprozeß des Publikums zu fördern [119]. Nicht die auf Grund der Anzeigen getätigten Abschlüsse, sondern die diesen Abschlüssen vorangehende und sie erst ermöglichende Information der Leser bedingt den Schutz der An-

zeige, wobei es hinsichtlich der Informationswertigkeit keinen Unterschied macht, ob die Anzeige den Anbieter oder Nachfrager selbst identifiziert oder unter Chiffre getätigt wird.

Letzthin läuft die Argumentation Rasenacks, obwohl er dies leugnet, darauf hinaus, daß er grundsätzlich den Informationswert von Aussagen mit ökonomischem Bezug geringer ansetzt als den von Aussagen, die sich mit politischen Inhalten im weitesten Sinne beschäftigen. Dies kommt zum Ausdruck, wenn er feststellt: "Auch im wirtschaftlichen Bereich gibt es Dinge, die jedermann interessieren" [120]. Ganz abgesehen davon, daß das Chiffregeschäft eben nicht nur wirtschaftliche Tatbestände erfaßt, so ist auch in Bezug auf diese davon auszugehen, daß sie nicht nur im Ausnahmefall für die Allgemeinheit von Interesse sind, sondern, daß ebenso wie bei politischen Aussagen, auch von der Aussage im ökonomischen Bereich zumindest potentiell jeder angesprochen wird.

Aber noch ein anderer Aspekt läßt die geringwertige Einschätzung des Chiffregeschäfts und damit des Chiffregeheimnisses in der Schutztiefenskala des Grundrechts der Pressefreiheit bedenklich erscheinen: Würde man nämlich dem Chiffregeschäft und damit - wegen seiner qualitativen Gleichheit - dem gesamten Anzeigengeschäft einen marginalen Stellenwert innerhalb des Grundrechtsbereichs zuweisen, würde - ausgehend von einer an Art. 12 GG orientierten Stufentheorie - seine Beschränkung relativ leicht gemacht. Dies wiederum müßte aber bedeuten, daß das wirtschaftliche Rückgrat der Presse, als das sich das Anzeigengeschäft darstellt [121], und damit die institutionelle Garantie der Pressefreiheit erheblichen Gefährdungen ausgesetzt wäre.

Zusammenfassend ist also festzustellen, daß das Chiffregeschäft und das dieses schützende Chiffregeheimnis auch bei einer Abstufung der Schutzintensität des Grundrechtsbereichs keinen marginalen, sondern einen zentralen Stellenwert einnimmt.

cc. Mitverantwortung der Presse für die Sicherheit des Staatswesens?

Der BFH [122] stellt unter Berufung auf das BVerfG fest, die Presse trage Mitverantwortung für die Sicherheit des Staates. Damit wird der Presse eine Verpflichtung auferlegt, die im Zusammenhang mit der ihr zugewiesenen öffentlichen Aufgabe zu sehen ist [123]. Im wesentlichen lassen sich drei Interpretationsversuche dieses Begriffs erkennen:

Zum einen wird die öffentliche Aufgabe i. S. einer immanenten sachlichen Ge-

währleistungsschranke verstanden, d.h. Unterhaltungsteil und Anzeigenteil fallen nicht unter den Schutzbereich der Pressefreiheit. Daß dieser Versuch einer verfassungsrechtlichen Überprüfung nicht standhält, wurde bereits dargelegt [124].

Eine für die gegenwärtige Diskussion nicht mehr virulente Gefahr stellt das Verständnis der öffentlichen Aufgabe als staatliche Aufgabe dar, das im Nationalsozialismus seinen Höhepunkt fand [125]. Daß die Presse gerade keine staatliche Funktion erfüllt, wenn sie in Angelegenheiten von öffentlichem Interesse Nachrichten beschafft und verbreitet, vielmehr ihre Informations- und Kontrollaufgabe nur und gerade auf Grund ihrer staatsfreien Struktur erfolgreich wahrnehmen kann, ist heute ganz h.M. [126].

Der dritten Form der Ausgestaltung des Begriffs "öffentliche Aufgabe" schließlich begegnet man in der vom BFH übernommenen Feststellung, wonach die Presse eine Mitverantwortung für die Sicherheit des Staatswesens habe. Dadurch wird eine Rechtspflicht der Presse statuiert, die von der Verfassung nicht gedeckt ist. Die Anerkennung der öffentlichen Aufgabe kann nur so verstanden werden, daß mit Hilfe des Begriffs die Funktionen der Presse im demokratischen Staat beschrieben werden [127], d.h. auch, daß diese Funktionen a priori gegeben sind und von der Rechtsordnung nicht geschaffen, sondern lediglich von ihr anerkannt werden. Die öffentliche Aufgabe kann aber nicht selbst eine Pflicht bedeuten. Vielmehr ist die Erfüllung der öffentlichen Aufgabe der "freien Verantwortung der Presse anheim gestellt" [128]. Der Presse obliegt lediglich die Rechtspflicht, ihre Freiheit nicht zum Kampf gegen die freiheitlich demokratische Grundordnung zu mißbrauchen, was aber keinesfalls bedeuten kann, daß sie Mitverantwortung für die Staatssicherheit zu übernehmen habe. Im übrigen ist sie nur gebunden durch die an Art. 5 Abs. 2 GG zu messenden allgemeinen Gesetze [129].

Die vom BFH aufgenommene Formel von der Mitverantwortung der Presse für die Sicherheit des Staatswesens ist demnach nicht geeignet, die Intensität des Grundrechtschutzes hinsichtlich des Chiffregeheimnisses zu relativieren.

b. Die Rechtsgüter der Steueraufsicht

aa. Die finanzielle Sicherheit des Staates

Hier ist mit dem BFH [130] festzustellen, daß die Steuereinnahmen die Haupteinnahmequellen des modernen Staates sind und ohne sie der heutige Staat

funktionsunfähig ist. Demnach ist die finanzielle Sicherheit des Staates in der Tat ein schutzwürdiges Gemeinschaftsgut, das grundsätzlich geeignet sein könnte, der Pressefreiheit eine Schranke i. S. des Art. 5 Abs. 2 GG zu setzen.

Eines gilt es allerdings zu bedenken: Wenn man die Sicherheit des Staates als ein den Grundrechten gleichwertiges Gemeinschaftsgut ansehen und schützen wollte, so dürfte sich dieser Schutz konsequenterweise nicht auf die finanzielle Sicherheit des Staates beschränken, sondern müßte die ordnungspolizeiliche Sicherheit ebenso mit umfassen, denn das Funktionieren eines geordneten Staatswesens ist von der Aufrechterhaltung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung nicht weniger abhängig als von geordneten Finanzen. Diese Überlegung zeigt indessen, auf welch gefährlichem Wege man sich befindet, wenn man die gewiß schutzbedürftigen Staatsbelange so weit aufwertet, daß sie grundrechtsgleichen Rang erhalten. Einer Aushöhlung der Grundrechte könnte dadurch Tür und Tor geöffnet werden.

bb. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Da § 201 Abs. 1 AO der Finanzverwaltung den Vollzug der Steuergesetze hinsichtlich aller eine Steuer auslösenden Tatbestände ermöglichen soll, dient die Steueraufsicht gleichzeitig der gerechten Verteilung der Steuerlasten und trägt dazu bei, den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu verwirklichen [131]. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist eine Komponente des umgreifenden Prinzips der Steuergerechtigkeit [132], das seinerseits seine Grundlage in Art. 3 Abs. 1 GG findet [133].

Auch die Steuerverwaltung steht unter dem Gebot des Gleichheitssatzes und hat demzufolge gleichliegende Tatbestände auch gleichartig zu behandeln [134]. Da die Steueraufsicht diesem systemtragenden Prinzip der Steuerrechtsordnung [135] dient, könnte auch aus diesem Gesichtspunkt grundsätzlich eine Beschränkung des Grundrechts der Pressefreiheit im Rahmen des Art. 5 Abs. 2 GG sich folgern lassen.

2. Die Auswirkungen der Durchbrechung des Chiffregeheimnisses für die betroffenen Rechtsgüter

Dennoch wird die Abwägung an dieser Stelle nicht haltmachen können. Denn unabhängig davon, ob man von der Wechselwirkungstheorie des BVerfG ausgeht [136], von Lerches Figur der eingriffsgleichen mittelbaren Beschränkung [137] oder aber von Herzogs Ansatzpunkt der Gefahrenintensität [138], in allen Fällen wird man

die in Frage stehenden Rechtsgüterpositionen der allgemeinen Gesetze in Bezug zu setzen haben zur Wertigkeit der von Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG geschützten Sphäre. Dafür bietet sich die Frage nach den Auswirkungen der Durchbrechung des Chiffregeheimnisses für die betroffenen Rechtsgüter an.

a. Für den finanziellen Fortbestand des Staates

Welche wirtschaftliche und finanzielle Bedeutung die Auskünfte von Presseverlagen über Inserenten für das Gesamtsteueraufkommen und damit im weitesten Sinne für die finanzielle Funktionsfähigkeit des Staates haben, läßt sich mit konkreten Zahlen oder statistischen Angaben nicht belegen.

Allerdings sind hinsichtlich der Bedeutungsschwere mehrere Umstände zu berücksichtigen: Zum einen handelt es sich bei der Steueraufsicht um ein Notstandsrecht des Jahres 1930, das, so der RFH [139], in außergewöhnlicher Notzeit der Finanzverwaltung als außergewöhnliche Maßnahme an die Hand gegeben worden war. Darüber hinaus ist nicht zu übersehen, daß auch das Deutsche Reich bis zur Notverordnung des Jahres 1930 zu keiner Zeit in finanzielle Schwierigkeiten gerade bei Respektierung des Chiffregeheimnisses nachweisbar geraten wäre [140].

Für den heutigen Staat dürfte die Annahme, eine Anerkennung des Chiffregeheimnisses gefährde die Funktionsfähigkeit des Staates mangels Sicherung der Steuereinnahmen noch viel weniger haltbar sein, da im Vergleich zum Volumen des heutigen Staatshaushalts steuerliche Mehreinnahmen mittels Durchbrechung des Chiffregeheimnisses faktisch nicht in Erscheinung treten [141].

Auch ist zu bedenken, daß RFH und BFH nur viermal über die Zulässigkeit der Durchbrechung des Chiffregeheimnisses judiziert haben, was bei der ständigen Praxis der Verlage, die Auskunft zu verweigern, den Rückschluß zuläßt, daß auch die finanzielle Bedeutsamkeit der Durchbrechung des Chiffregeheimnisses jedenfalls nicht so elementar sein kann, daß durch die Anerkennung des Chiffregeheimnisses die Steuereinnahmen des Staates in erheblicher Weise beeinträchtigt werden könnten.

Nicht in Bezug auf das Chiffregeschäft kann man also von einem marginalen Stellenwert sprechen [142], vielmehr ist der finanzielle Ertrag, der aus der Durchbrechung des Chiffregeheimnisses fließt, im Vergleich zur Summe der Steuereinnahmen des Staates als marginal einzustufen.

b. Für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung

In der Tat ist einzuräumen, daß die Steueraufsicht und damit auch die Durchbrechung des Chiffregeheimnisses der gerechten Verteilung der Steuerlasten dient und damit dazu beiträgt, den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, d.h. letztlich den Grundsatz der Steuergerechtigkeit zu verwirklichen.

Das bedeutet aber nicht, daß die Anerkennung des Chiffregeheimnisses eine unzulässige Durchbrechung des Gleichheitssatzes darstellen würde [143]. Lediglich würde der Finanzverwaltung eines ihrer vielfachen Hilfsmittel genommen, den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu verwirklichen. Daß dies grundsätzlich möglich ist, läßt sich aus der gesetzlichen Anerkennung der Berufsgeheimnisse anderer Berufe sowie der Presse hinsichtlich des redaktionellen Teils erkennen [144].

Die Anerkennung des Chiffregeheimnisses würde also an sich den Gleichheitssatz nicht berühren, sondern bedürfte lediglich der Erkenntnis, daß die Wertigkeit des Chiffregeheimnisses, ähnlich der oben genannten Berufsgeheimnisse, dazu zwingt, der Finanzverwaltung auch in diesem Fall zu untersagen, sich eines Hilfsmittels zu bedienen, das in seinen Folgen für den Betroffenen außer Verhältnis steht zum erwünschten, grundsätzlich als richtig anzuerkennenden Ziel.

c. Für die Pressefreiheit

aa. Störung des Vertrauensverhältnisses zwischen Presse und Anzeigenkunden

Eine Störung des Vertrauensverhältnisses zwischen Presse und Anzeigenkunden muß für jeden Fall der Durchbrechung des Chiffregeheimnisses angenommen werden [145]. Zwar könnte man argumentieren, daß ein Anzeigenkunde, der eine steuerlich nicht zu beanstandende Chiffreanzeige aufgibt, von der Steueraufsicht nichts zu befürchten hätte und deswegen wohl kaum die geschäftlichen Beziehungen zum auskunftgebenden Verlag abbrechen würde und daß andererseits ein Verlag die eventuelle Unterbrechung von Geschäftsbeziehungen zu Anzeigenkunden im öffentlichen Interesse hinzunehmen hätte, die mittels Chiffreanzeige steuerlich nicht zulässige Manipulationen beabsichtigen [146]. Dabei wird aber verkannt, daß die Störung des Vertrauensverhältnisses zwischen Verlag und dem einzelnen Chiffreinserenten auch Folgen hat für das Verhältnis zwischen Presse und Anzeigenkunden schlechthin - "denn so etwas spricht sich herum" [147]. Mußgnug, der im übrigen ein umfassendes Chiffregeheimnis

nicht anerkennen will, führt dazu treffend aus[148]: "Auch bei der seriösen Annoncenkundschaft würde sich über kurz oder lang herumsprechen, daß die Aufgabe von Inseraten nicht nur die erhofften Offerten einbringen, sondern als lästige Nebenfolge auch die Polizei- und Steuerbehörden mit zeitraubenden Rückfragen, Vorladungen, Hausbesuchen und Bücherkontrollen auf den Plan rufen kann. Bei der nicht zu unterschätzenden Empfindlichkeit des Publikums gegen solche unerbetenen behördlichen Heimsuchungen kann das leicht dazu führen, daß das Zeitungsinserat in Mißkredit gerät, und daß bei der Suche nach Vertragspartnern dem etwas teuerer, dafür aber reibungsloser arbeitenden Kommissionshandel und dem Maklergewerbe der Vorzug gewährt wird. Von dem direkten Eingreifen des Staates gegen die inhaltliche Gestaltung der Inseratenspalten unterscheidet sich daher ihre ausufernde Kontrolle nur in ihrer Methode. Die Folgen indessen sind hier wie dort die gleichen. Sie treffen nicht nur das einzelne Inserat und den individuellen Kunden, sondern darüberhinaus mit den Grundlagen des Anzeigengeschäfts auch diejenigen Bereiche, in denen nach dem Südkurier-Urteil Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG auch die Publikation von Inseraten vor staatlichen Behinderungen schützt."

bb. Belastung der redaktionellen Tätigkeit bei Rückgang der Einnahmen aus dem Anzeigengeschäft

Wenn man grundsätzlich anerkennt, daß die Durchbrechung des Chiffregeheimnisses Auswirkungen hat auf das Verhältnis der Presse zu ihren Anzeigenkunden und die virulente Gefahr in sich birgt, das Anzeigengeschäft als solches zu beeinträchtigen, so ist weiter zu untersuchen, welche Folgen dies für die Presse als Ganzes, d. h. auch auf ihre redaktionelle Tätigkeit haben kann. Dazu ist näher auf die Bedeutung des Anzeigengeschäfts für die Presse einzugehen.

aaa. Die historische Entwicklung des Anzeigengeschäfts und das Text-Anzeigen-Verhältnis

Als Einstiegspunkt zur Darstellung der Entwicklung des Anzeigenwesens bietet sich die Aufhebung des staatlichen Anzeigenmonopols in den Jahren 1849/50 an [149]. Denn von da an kam es verstärkt zur Neugründung von Zeitungen, die sich zunächst zwar meist nur als einblättrige reine Anzeigenblätter darstellten, aus denen später sich dann aber echte Zeitungen entwickelten. Dabei bleibt unverkennbar, daß bis etwa zum Jahre 1900, jedenfalls bei den überparteilichen Nachrichtenblättern die Anzeigen weit überproportionalen Anteil am Gesamtumfang der Zeitungen besitzen: als Beispiel sei die Entwicklung der Vossischen Zeitung

von 1850 bis 1900 genannt, die 1850 bei einer Gesamtseitenzahl von 40 Seiten, 12 Text- und 28 Anzeigenseiten umfaßte, was einem Anzeigenanteil von 70,0 % gleichkam. Bis zum Jahre 1900 steigerte sich dieser Anteil auf 82,7 %, d.h. bei einer Gesamtseitenzahl von 58 Seiten waren 10 Text- und 48 Anzeigenseiten [150].

Während des Ersten Weltkrieges gingen infolge Wagenmangels die Anzeigenumfänge stark zurück. Erst im Laufe der zwanziger Jahre stiegen die Anzeigenaufkommen wieder, brachen allerdings infolge der Weltwirtschaftskrise in den dreißiger Jahren wieder ein.

Nach dem Zweiten Weltkrieg stellte sich die Situation ähnlich dar wie nach dem Ersten Weltkrieg: Die Zeitungen hatten wegen der knappen Papierzuteilung geringe Umfänge, das Anzeigenaufkommen war minimal. Nach der Währungsreform und infolge des wirtschaftlichen Aufschwungs war aber wieder ein starkes Anwachsen sowohl der Text- als auch der Anzeigenseitenumfänge festzustellen. So hat sich der Seitenumfang vieler Tageszeitungen im Zeitraum von 1956 bis 1972 etwa verdoppelt [151]. Der Anzeigenanteil der Abonnementszeitungen hat sich von 1956 bis 1972 je nach Auflagenhöhe um 5,5 bis 17,6 % erhöht, d.h. der Anteil der Anzeigen am Gesamtumfang lag je nach Auflagengrößenklasse bei den Abonnementszeitungen im Jahre 1972 zwischen 41,7 und 55,6 % [152]. Bei der Zeitschriftenpresse lag das Verhältnis von Anzeigenteil zu Textteil im Jahre 1972 zwischen 43,5 % bei den aktuellen Illustrierten und 19,6 % bei den Bunten Wochenblättern [153].

In den Rezessionsjahren 1974 und 1975 läßt sich ein nicht unerheblicher Anzeigenrückgang feststellen, der allerdings im zweiten Quartal 1975 zum Stehen kam [154]. Seither ist wieder eine leicht steigende Tendenz festzustellen [155].

Zusammenfassend ist die Entwicklung des Anzeigenwesens wie folgt zu kennzeichnen: Während in der letzten Hälfte des 18. Jahrhunderts mit Ausnahme der Parteipresse die Zeitungen weitgehend Anzeigenblätter i.S. der heutigen Terminologie waren, erweiterte sich im Laufe des 19. Jahrhunderts der Gesamtumfang der Zeitungen erheblich, wobei die Textseitenzahl mit der Anzeigenseitenzahl zumindest gleichzog, zumeist aber dominierte [156].

bbb. Die Entwicklung der Vertriebs- und Anzeigenerlöse

Während die historische Entwicklung des Anzeigenwesens zu Gunsten der Textseitenzahl verlief, zeigt die Kurve der Einnahmen aus Anzeigengeschäft und Vertrieb ein anderes Bild.

Von erwähnenswerten Einnahmen aus dem Anzeigengeschäft kann man überhaupt erst im späten 18. Jahrhundert sprechen. Die relative Unerheblichkeit der Einnahmen aus dem Anzeigengeschäft zu diesem Zeitpunkt mag folgendes Beispiel belegen: Der "Courier du Bas Rhin" in Cleve bestritt 1787 2,5 % seiner Einnahmen aus Anzeigengeldern. Diese Ziffer steigerte sich bis 1791 auf 4,4 %, sank später infolge der Napoleonischen Kriege wieder ab bis auf 1/3 der genannten Werte [157].

Im Zuge der Auflockerung des staatlichen Anzeigenmonopols wuchs der Anteil des Anzeigenerlöses am Gesamterlös der Zeitungen ständig. So betrugen bei der bereits erwähnten Vossischen Zeitung die Einnahmen aus Anzeigen im Jahre 1830 bereits 40,5 % des Gesamterlöses, die bis zum Jahre 1850 allerdings auf 37 % absanken [158].

Nach Aufhebung des Intelligenzzwangs erlebte das Anzeigengeschäft einen schwungvolleren Aufstieg. Immer mehr war es Aufgabe des Anzeigengeschäfts, nicht nur die Gewinne der Verlage zu erwirtschaften, sondern auch einen Teil der Produktionskosten zu übernehmen, da die Vertriebserlöse diese nicht mehr decken konnten [159]. So ergibt sich für das Jahr 1910 aus einer von Risse [160] vorgenommenen Untersuchung über die Entwicklung der Anzeigenerlöse bei Düsseldorfer Zeitungen folgendes Bild: Das überparteiliche Nachrichtenblatt "Generalanzeiger" erwirtschaftete 81 % des Gesamterlöses aus Anzeigen, die nicht-katholische bürgerliche "Düsseldorfer Zeitung" immerhin 47 %, das dem Zentrum nahestehende "Düsseldorfer Tageblatt" 77 % und die sozialdemokratische "Arbeiterzeitung" 75 %.

Der Erste Weltkrieg ließ die Anzeigenerlöse drastisch absinken, was sich, wie beim Seitenanzahl-Verhältnis, aus dem geringer werdenden Warenangebot zwangsläufig ergeben mußte. Der Anteil der Vertriebserlöse stieg in dieser Zeit von rund 1/3 auf 2/3 bis 3/4 an [161].

Nach einer kurzen Erholungsphase für das Anzeigengeschäft in den Jahren 1919 bis 1922 läßt die Wirtschaftskrise es wieder auf einen Tiefpunkt sinken. In Intervallen kann sich das Geschäft kurzzeitig erholen; zu einer stabilen Entwicklung kommt es aber nicht mehr, da insbesondere z. Zt. des Dritten Reiches die Erlöse aus dem Vertrieb in den Vordergrund traten und der Zweite Weltkrieg schließlich eine ähnliche anzeigenfremde Wirkung zeigte wie der Erste Weltkrieg [162]. Erst Mitte der 50iger Jahre kommt es dann endgültig zur Verlagerung der Haupteinnahmequelle vom Vertrieb auf die Anzeigen. Von 1950 bis 1967 entwickelte sich der Anteil der Anzeigenerlöse bei regionalen Tageszeitungen im wesentlichen kontinuierlich von 37 % auf 63,9 % des Gesamt-

erlöses. 1955 waren es erstmals mehr als die Hälfte, nämlich 50,1 %[163]. Die Michel-Kommission I[164] stellte bei einer Untersuchung von 173 Zeitungen von 163 Verlagen für 1964 bei Abonnementszeitungen einen Anzeigenerlös von 66 % am Gesamterlös fest, bei Straßenverkaufszeitungen von 45 %[165]. Dies entspricht, ausgehend von einem Index von 100 im Jahre 1954 bei den Abonnementszeitungen einer Steigerung auf 275 Indexpunkte, bei den Straßenverkaufszeitungen sogar auf 559 Indexpunkte[166]. Bei einem Gesamterlös der untersuchten 173 Zeitungen von 1,6 Mrd. DM im Jahre 1964 entfielen 1,0 Mrd. DM auf Anzeigenerlöse.

Bei den Abonnementszeitungen ist der durchschnittliche Anteil der Anzeigenerlöse nach dem Bericht der Bundesregierung über die Lage von Presse und Rundfunk in der BRD v. 15.5.1974[167] bis zum 1. Halbjahr 1973 auf 70 % angestiegen[168]. Diese Ziffer wird bestätigt durch eine Umsatzerhebung des Bundesverbandes Deutscher Zeitungsverleger, an der sich 286 Verlage mit rd. 16,1 Mio. DM Verkaufsauflage beteiligten: Danach betrug der Anteil des Anzeigenumsatzes am Gesamtumsatz aus Anzeigen und Vertrieb in den Jahren 1970/71 etwas unter 70 %[169].

ccc. Folgerungen aus der Bedeutung des Anzeigengeschäfts für den Gesamterlös der Presseerzeugnisse in Bezug auf das Grundrecht der Pressefreiheit

Die Bedeutung des Anzeigengeschäfts für den Gesamterlös von Presseerzeugnissen erlaubt zwei Folgerungen:

1. Text- und Anzeigenteil stehen in einem gegenseitigen Abhängigkeitsverhältnis zueinander.

   Max Weber[170] stellte bereits 1910 die These auf, daß die Zahl der Abonnenten einer Zeitung davon abhänge, wie viele Inserenten sie habe, daß aber auch umgekehrt, wenn auch in begrenzterem Maße, gelte, daß die Zahl der Abonnenten mit der Zahl der Inserenten wachse.

   Inzwischen haben zeitungswissenschaftliche Untersuchungen ergeben, daß der Anzeigenerfolg auch die redaktionelle Leistung erhöht, und zwar in quantitativer als auch in qualitativer Hinsicht. Mit wachsendem Anzeigenaufkommen nehmen sowohl Textumfang als auch das Angebot und die Selbständigkeit der Information zu[171].

   Aus einer Untersuchung des Verhältnisses der Textseiten zu den Anzeigenseiten in den Hamburger Zeitungen zwischen 1909 und 1917[172] ergibt sich für das Jahr 1913, also kurz vor Ausbruch des Ersten Welt-

krieges, folgendes Bild: 19023 Anzeigenseiten stehen 33431 Textseiten gegenüber. Der Erste Weltkrieg läßt das Anzeigengeschäft einbrechen: im Jahr 1917 werden bei den untersuchten Zeitungen 9345 Anzeigenseiten verzeichnet. Mit dem schwindenden Anzeigenaufkommen verringert sich auch der Textteil: im selben Jahr 1917 werden nur noch 16713 Textseiten veröffentlicht.

Eine ähnliche Entwicklung zeigt sich in der Wirtschaftskrise des Jahres 1967: Die Zeitungen, die auch vorher ohnehin nur die notwendigen Textseiten, die sog. "Pflichtseiten" [173] veröffentlicht haben, konnten bzw. mußten auch bei sinkendem Anzeigenaufkommen den Umfang ihres Textteils beibehalten; dagegen sank der Anteil der Textseiten bei den größeren, auflagenstarken Zeitungen in Folge der geringeren Anzeigenaufkommens um 11 % [174].

Dieselbe Tendenz ist auch im Verhältnis des wirtschaftlichen Krisenjahres 1975 zum beginnenden wirtschaftlichen Aufschwung im 1. Quartal 1976 zu erkennen [175]. Als Beispiel sollen die Ergebnisse bei Stern und Spiegel herangezogen werden: 1975 standen beim Stern für die Ausgaben 14 mit 17 398,0 Anzeigenseiten 856 Gesamtseiten gegenüber; 1976 für die Ausgaben 14 mit 17 516,8 Anzeigenseiten 1116 Gesamtseiten. Der Spiegel veröffentlichte in den Ausgaben 14 mit 17 1975 395,8 Anzeigenseiten bei einer Gesamtseitenzahl von 720; für dieselben Ausgaben des Jahres 1976 ergaben sich 511,6 Anzeigenseiten zu 928 Gesamtseiten.

Schließlich belegt eine publikationswissenschaftliche Untersuchung Noelle-Neumanns [176], daß ein wachsendes Anzeigenaufkommen nicht nur den Textumfang sondern auch das inhaltliche Angebot des redaktionellen Teils erheblich verbreitert.

2. Das anzeigenbetonte Einnahmenverhältnis erhöht die Informationsbereitschaft des Publikums.

Diese These ist zu belegen mit dem Argument des Bezugspreises der Zeitungen. Allein das anzeigenbetonte Einnahmeverhältnis erlaubt es, die Differenz zwischen Herstellungskosten und Bezugspreis nicht dem Leser in Form erhöhter Bezugspreise aufzuerlegen. Die vorliegenden Untersuchungen aus dem Bericht der Michel-Kommission [177] zeigen, daß die Herstellungskosten 1964 zwischen DM 12,-- und DM 15,-- für Regionalzeitungen lagen, während der Bezugspreis bei etwa DM 6,-- lag, so daß bei Regionalzeitungen eine Differenz von DM 6,-- bis DM 9,--bestand. Bei überregionalen Zeitungen betru-

gen 1964 die Herstellungskosten mehr als DM 21,--, während der Bezugspreis bei etwa DM 7,60 lag, so daß sich in diesem Bereich sogar eine Differenz von DM 13,-- bis DM 14,-- ergab [178].

Aus dem Bericht der Bundesregierung über die Lage von Presse und Rundfunk in der BRD v. 15.5.1974 [179] ergibt sich für die Gesamtkosten von Abonnementszeitungen im 1. Halbjahr 1973 ein Durchschnittswert von DM 22,58, der einem Vetriebserlös von DM 7,46 gegenübersteht; die Differenz beträgt also mehr als DM 15,--, die durch Anzeigenerlöse von DM 18,03 gedeckt werden konnte.

So sind es insbesondere die überregional verbreiteten Qualitätszeitungen mit hohen Redaktions- und Vertriebskosten, sowie großen Remittendenzahlen, bei denen der Anteil des Anzeigenerlöses am Gesamterlös am höchsten ist und im Hinblick auf die Rentabilität sein muß: Schon im Jahre 1967 lag der Anzeigenerlös-Anteil der "Süddeutschen Zeitung", der "Frankfurter Allgemeinen Zeitung" und der "Welt" über 70 % [180]. Hermann Meyn [181] stellt in seiner Untersuchung über die Massenmedien in der BRD aus dem Jahre 1966 fest, daß beispielsweise die "Kölnische Rundschau" damals statt des monatlichen Abonnementspreises von DM 6,50 zur Deckung ihrer Herstellungskosten DM 15,-- hätte verlangen müssen, wenn sie keine Anzeigeneinnahmen gehabt hätte [182].

Das Überbrücken der Differenz zwischen Herstellungskosten und Bezugspreis durch Erhöhung des Bezugspreises müßte wegen der Differenzhöhe bewirken, daß entweder die redaktionellen Kosten drastisch gesenkt würden, was eine Einbuße in Informationsqualität und -quantität bedeuten müßte oder aber es hätte ein derartiges Anziehen der Bezugspreise zur Folge, daß viele Leser vom Kauf einer Zeitung abgehalten würden [183].

Die Feststellung, daß ein Rückgang der Einnahmen aus dem Anzeigengeschäft negative Auswirkungen sowohl auf Inhalt und Umfang des Anzeigenteils als auch auf die redaktionelle Tätigkeit der Presse haben und dadurch auch die Informationsfülle des Publikums tangiert würde, soll aber nicht über die Gefahren des anzeigenbetonten Einnahmeverhältnisses hinwegsehen lassen, wobei insbesondere an die Krisenanfälligkeit der Zeitungen und Zeitschriften bei nachlassender Konjunktur und die stetig zunehmende Pressekonzentration durch die Auflagen-Anzeigen-Spirale zu denken sein wird [184]. Diesem Problem ist hier aber nicht weiter nachzugehen, denn für die vorliegende Fragestellung ist vom Ist-Zustand des Pressewesens auszugehen, das in seiner gegenwärtigen privatrechtlichen Struktur in hohem

Maße von den Einnahmen aus dem Anzeigengeschäft abhängig ist.

Dazu möge erlaubt sein, abschließend den englischen Zeitungsverleger Cecil King-Northcliffe zu zitieren, der in einem Satz die Bedeutung des Anzeigengeschäfts umreißt [185]: "Das Überleben der Tageszeitungen beruht nicht auf ihrer gesellschaftlichen Notwendigkeit, sondern auf ihrer Fähigkeit, Anzeigen zu bekommen."

Die Abwägung der betroffenen Rechtsgüter führt demnach zu folgendem Ergebnis:

Grundsätzlich wären die Rechtsgüter der Steueraufsicht geeignet, den Schutzbereich der Pressefreiheit i. S. von Art. 5 Abs. 2 GG einzuschränken.

Die Frage nach den Auswirkungen für diese bei Durchbrechung des Chiffregeheimnisses zeigt aber, daß eine konkrete Gefährdung nur für die Pressefreiheit besteht, weil der Einbruch des Anzeigengeschäfts für die privatrechtlich organisierte Presse existenzbedrohend sein kann, während - abgesehen davon, daß bei Auskunftsverlangen immer nur eine vage Möglichkeit besteht, einer Steuerverkürzung auf die Spur zu kommen - für den finanziellen Fortbestand des Staates und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Folgen allenfalls gering zu veranschlagen sind.

Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, daß wohl das Anzeigengeschäft als Ganzes wichtiges Bestandskriterium der Presse sei, daß aber das Chiffregeschäft innerhalb des Anzeigengeschäfts nur einen geringen Stellenwert einnehme, denn selbst wenn dies zuträfe, würde die Durchbrechung des Chiffregeheimnisses wegen der zu erwartenden Wirkung auf den gesamten Anzeigenteil das Zeitungsinserat generell in Mißkredit bringen können und damit dieselben Folgen zeitigen wie der direkte Zugriff auf das Anzeigengeschäft schlechthin [186].

Die Verweigerung eines Chiffregeheimnisses der Presse gegenüber dem Auskunftsverlangen der Finanzbehörden würde somit dem von Literatur und Rechtsprechung anerkannten - wenn auch auf verschiedenen Wegen verfolgten - Ziel widersprechen, der weitreichenden Bedeutung des Grundrechts der Pressefreiheit durch effektiven Grundrechtsschutz gerecht zu werden.

3. Die Behandlung des vom BFH entschiedenen Einzelfalles berührt rechtsstaatliche Grundsätze

Verkennt der BFH schon die grundsätzliche Wertigkeit des Chiffregeheimnisses für das Grundrecht der Pressefreiheit, so genügt auch die Behandlung des konkreten Einzelfalles in seinem Urteil v. 25.10.1973 [187] nicht verfassungsmäßigen Grundsätzen.

Der Beweisführung, mit der das Gericht darzulegen versucht, daß eine Chiffreanzeige, die Industriediamanten zum halben Börsenpreis anbietet, die Finanzämter zum Einschreiten verpflichtet, kann nicht gefolgt werden.

Mußgnug [188] legt überzeugend die argumentative Schwäche des BFH offen, wenn er feststellt, daß die Rechtfertigung des BFH für einen nicht belanglosen Eingriff in die Pressefreiheit nicht tragfähig ist, weil es eben allenfalls "auf der Hand liegen" mag, daß Diamantenverkäufe zum halben Börsenpreis möglicherweise der Besteuerung entzogen werden - nicht mehr und nicht weniger. Mußgnug fährt fort: "Wenn in Berlin abends gegen 22 Uhr ein Mann in der Dunkelheit mit zwei schweren Koffern hastig dem Bahnhof Zoo zustrebt, so liegt mit der gleichen Stringenz auf der Hand, daß er "möglicherweise" nicht zu einem der zu dieser Zeit abfahrenden Transitzüge, sondern zu einem der Hehlertreffen eilt, wie sie in den Winkeln der Bahnhofshalle mit gerichtsbekannter Regelmäßigkeit von der Berliner Unterwelt abgehalten werden."

Der BFH hat also bei Untersuchung des Einzelfalls nicht etwa die von ihm selbst übernommenen Beurteilungskriterien der Zulässigkeit von Steueraufsicht "konkrete Momente" oder "allgemeine Erfahrungen" angelegt. Wäre es denn nicht ebenso gut möglich, daß es sich um einen Notverkauf handelte und der Inserent es verhindern wollte, seine Liquidationsschwierigkeiten offenzulegen und vieles mehr? Ein nur auf Vermutungen gestützter vager Verdacht dagegen reicht dem BFH aus, um das Eingreifen der Finanzbehörden zu rechtfertigen, ja sie dazu zu verpflichten [189]. Nicht konkrete Indizien, sondern abstrakte Unterstellungen bestimmen die Schlußfolgerung des BFH und lassen ihn damit hinter die Praxis jener Zeit zurückfallen, in der er einen "begründeten Anlaß" für die Durchbrechung des Chiffregeheimnisses zwar noch nicht forderte, aber dennoch die Umstände des Einzelfalles im Blick auf das Chiffregeheimnis konkreter untersuchte als im vorliegenden Urteil [190].

Bedenklich scheint daher auch, daß das BVerfG in seinem Beschluß nach § 93 a BVerfGG vom 30.10.1975 auf diese Frage nicht näher eingeht, sondern ohne Begründung die Auslegung des BFH im Einzelfall unter dem Blickwinkel des Art. 5 GG nicht beanstandet [191].

4. ABSCHNITT
Versuch einer verfassungsgemäßen Regelung des Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrechts der Presse im Hinblick auf den Anzeigenteil

1. KAPITEL
Die Entwicklung des Aussage- und Zeugnisverweigerungsrechts der Presse im Spiegel anderer Berufsgeheimnisse

I. Der jahrhundertelange Kampf der Presse für ein umfassendes Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrecht

1. Die Situation in Preußen und anderen deutschen Ländern von 1848 bis 1874 [1)]

Am 17.3.1848 wurde in Preußen die Zensur aufgehoben; andere deutsche Länder folgten nach. Die Verfassungen, getragen vom Geist der Paulskirchenverfassung anerkannten die Meinungsfreiheit und garantierten das Verbot jeglicher Behinderung der Presse durch vorbeugende Maßnahmen der Verwaltung - Journalisten und Verleger glaubten, einen lange währenden Kampf für die Pressefreiheit gewonnen zu haben. Die Ernüchterung folgte aber auf dem Fuße: Denn nahezu gleichzeitig mit der Aufhebung der Zensur griff der Staat immer stärker zur Waffe des Zeugniszwangs gegen die Presse.

Der Zeugniszwang war nicht etwa ein neues Instrumentarium des Staates gegen die Presse, vielmehr kannte bereits die Reichspolizeiordnung von 1548 die sog. "peinliche Befragung", um Autor, Herausgeber oder Drucker einer verbotenen anonymen Publikation ermitteln zu können [2)]. Der Zeugniszwang trat aber in seiner Bedeutung hinter die präventiv wirkende Zensur zurück.

Nach Abschaffung der Zensur war es nur konsequent, daß der Staat mittels des Zeugniszwangs gegen Verleger, Redakteure und Zeitungspersonal versuchte, durch straf- und disziplinarrechtliche Verfahren die Presse davon abzuhalten, staatliche, gesellschaftliche und politische Mißstände offen zu kritisieren. Freiheitsentziehung und Geldbußen gegen Redakteure und Verleger waren dabei seine Waffe. Preußen war es, das die strengen Bestimmungen

seiner Kriminalordnung v. 11.12.1805 [3] am schärfsten anwandte. Die verfassungsmäßige Grundlage einer Pressegesetzgebung wurde in Art. 27 der preußischen Verfassung v. 31.1.1850 [4] geschaffen; darauf gründete das Gesetz über die Presse v. 12.5.1851 [5].

Der erste nachweisbare Zeugniszwangsfall ereignete sich im Juni 1850 im bayerischen Koburg. Das "Koburger Tageblatt" hatte eine Mitteilung gebracht, die strafrechtlich nicht verfolgbar war, aus der aber die Verwaltung auf eine Indiskretion eines Beamten schließen konnte. Der zuständige Redakteur wurde wiederholt unter Verhängung von Geldstrafen und schließlich durch Inhaftnahme aufgefordert, den Namen des Informanten zu nennen [6]. Es geschah dasselbe, was bis heute bei Zeugniszwangsfällen durchaus üblich ist: Der Redakteur verweigerte die Auskunft, weil es der Berufsehre der Redakteure entsprach und entspricht, Mitarbeiter und Informanten zu decken [7].

Im Laufe der Zeit mehrten sich die Fälle von Zeugniszwang. Insbesondere das preußische Obertribunal wurde zum Vorreiter pressefeindlicher Urteile [8]. Der Fall des Redakteurs Hoppe von der "Magdeburgischen Zeitung", den das preußische Obertribunal in der ihm gewohnten Strenge behandelte [9], gab den Anlaß für eine Gruppe von Redakteuren, dem preußischen Abgeordnetenhaus eine Petition einzureichen, in welcher sie die Abänderung des preußischen Pressegesetzes forderten [10].

Daraufhin wurde der Plenarversammlung des Abgeordnetenhauses am 6.8.1862 ein Gesetzentwurf vorgelegt, der ein Zeugnisverweigerungsrecht der Presse regelte. Er sah vor, daß Drucker, Verleger und Redakteure nicht gezwungen werden dürften, über die Verfasser oder Herausgeber von Druckschriften, Artikeln oder Inseraten oder über den Ursprung der in solchen enthaltenen Mitteilungen Zeugnis abzulegen. Vom Abgeordnetenhaus angenommen, wurde der Gesetzentwurf später von Herrenhaus und Regierung abgelehnt [11].

Ein erster großer Erfolg für die Belange der Presse wurde im liberalen Südwesten Deutschlands erzielt: § 14 des badischen Preßgesetzes v. 2.4.1868 und Art. 143 der Württembergischen Strafprozeßordnung v. 17.4.1868 gaben der Presse ein weitgehend umfassendes Zeugnisverweigerungsrecht für den redaktionellen Teil; mit Abstrichen traf das auch für § 14 des Preßgesetzes von Sachsen-Weimar v. 25.7.1868 zu [12].

Anders die Entwicklung in Preußen: dort hatten sich bis 1863 etwa 10 Zeugniszwangsfälle gegen Redakteure ereignet [13].

Der öffentliche Druck, insbesondere der Wissenschaft, des Richterstandes und der Presse für eine Lösung des Problems verstärkte sich. 1869 beschäftigte sich der VI. Deutsche Juristentag, 1871 der Deutsche Journalistentag mit der Frage

des Zeugnisverweigerungsrechts [14]. Ein Anlauf, die Bestimmungen der badischen und württembergischen Gesetze auf das ganze Reich auszudehnen, wurde von einer Reichstagskommission gemacht, die in dem Regierungsentwurf zu einem Reichspressegesetz ein Zeugnisverweigerungsrecht der Presse unter § 24 aufnahm [15]:

> Der Redakteur, Verleger und Drucker sind berechtigt, das Zeugnis über die Person des Verfassers, Herausgebers und Einsenders zu verweigern.

Dieser Entwurf wurde schließlich vom Reichstag als § 23 des neuen Gesetzes am 31.3.1874 angenommen. In dritter Lesung wurde allerdings § 23 vom Reichstag wieder gestrichen, nachdem die Regierung dagegen interveniert hatte [16].

2. Die Entwicklung von 1875 bis 1926

Auch nach Inkrafttreten des neuen Reichspressegesetzes [17] wurde der Zeugniszwang mit aller Schärfe gehandhabt. Bis zum Jahre 1879 sind insgesamt 29 Fälle nachweisbar [18]. Der schwerwiegendste ist dabei der Fall der "Frankfurter Zeitung" vom Mai 1875. Gegen den verantwortlichen Redakteur Hörth wurden drei Strafverfahren eingeleitet; Zeugniszwang wurde ausgeübt gegen die übrigen Redakteure und das Druckereipersonal. Vier Redakteure und der Verleger wurden in Haft genommen; insgesamt wurden 7 1/2 Monate Zeugniszwangshaft verbüßt [19].

Daraufhin forderten erneut der Deutsche Journalistentag am 22.8.1875 und der XII. Deutsche Juristentag in Nürnberg am 26.8.1875 die gesetzliche Regelung eines Zeugnisverweigerungsrechts der Presse [20].

Ein weiterer, ernst zu nehmender parlamentarischer Versuch einer Regelung wurde bei den Beratungen zur neuen Reichsstrafprozeßordnung unternommen. Das Ergebnis glich dem bei Beratung des Reichspressegesetzes: Unter dem Druck der Regierung und des Bundesrates wurde am 20.12.1876 die Übernahme eines Zeugnisverweigerungsrechts der Presse in die Reichsstrafprozeßordnung abgelehnt [21].

Noch viermal wiederholte sich dieselbe Prozedur: 1895 versuchte der Reichstag im Zuge eines Gesetzes zur Abänderung und Ergänzung des GVG und der StPO ein Zeugnisverweigerungsrecht zu installieren; auch hier erzwang die Regierung die parlamentarische Ablehnung in der dritten Lesung [22]. Im folgenden Jahr wurde derselbe Entwurf noch einmal eingebracht, im Jahre 1899 endgültig verworfen [23].

1902 richteten schließlich der Verband Deutscher Journalisten- und Schriftstellerverein, der Verein Dresdener Presse und der Hannoversche Journalisten- und Schriftstellerverein eine Petition an den Reichstag, in der die Forderung nach einem Zeugnisverweigerungsrecht bestärkt wurde [24].

Nachdem seit Inkrafttreten der Reichsstrafprozeßordnung am 1.10.1879 bis zum Jahre 1906 weitere 52 Zeugniszwangsfälle aufgetreten waren, davon 21 seit 1903 [25], wollte schließlich die Regierung selbst im Jahre 1908 in § 49 eines Entwurfes zur Strafprozeßordnung ein Zeugnisverweigerungsrecht der Presse aufnehmen. Auch dieser Entwurf scheiterte an juristischen Einzelfragen. 1919/20 taucht dieser Entwurf noch einmal auf und kommt aus den bekannten Gründen erneut zu Fall [26].

Am 17.12.1926 schließlich wurde vom Reichstag ohne Debatte [27] der Entwurf einer Novelle zur Strafprozeßordnung angenommen, der in § 53 Abs.1 Ziff.4 folgenden Wortlaut hatte:

> (Zur Verweigerung des Zeugnisses sind ferner berechtigt:)
>
> 4. Redakteure, Verleger und Drucker einer periodischen Druckschrift sowie die bei der technischen Herstellung der Druckschrift beschäftigten Personen über die Person des Verfassers oder Einsenders einer Veröffentlichung strafbaren Inhalts, wenn ein Redakteur der Druckschrift als Täter bestraft ist oder seiner Bestrafung kein rechtliches Hindernis entgegensteht.

Das Gesetz wurde am 27.12.1926 verabschiedet und im Reichsgesetzblatt v. 30.12.1926 veröffentlicht.

3. Das Zeugnisverweigerungsrecht im Dritten Reich

Formell blieb § 53 Abs.1 Ziff.4 StPO bis 1945 in Kraft, d.h. ein Zeugnisverweigerungsrecht der Presse bestand formell weiter.

Materiell allerdings war dies nicht der Fall. Denn durch das Schriftleitergesetz v. 4.10.1933 [28] wurde insbesondere durch §§ 14 und 31 die Möglichkeit erschwert, anonymen Verfassern zu öffentlicher Kritik Gelegenheit zu geben oder vertrauliche Informationen von Gewährsleuten zu veröffentlichen und sich dann auf das Redaktionsgeheimnis zu berufen; denn nach § 31 in Verbindung mit § 14 Schriftleitergesetz hätte ein das Zeugnis verweigernder Schriftleiter, der eine Kritik an Staat oder Partei in seiner Zeitung veröffentlicht hätte, trotz des formellen Schutzes nach § 53 Abs.1 Ziff.4 StPO "wegen staats- und parteischädigenden Verhaltens" seine Stellung verlieren können und damit den Verlust seiner Existenz in Kauf nehmen müssen [29].

4. Die Entwicklung seit 1945

Die Entwicklung seit 1945, insbesondere das 3. Strafrechtsänderungsgesetz v. 4.8.1953, die Landespressegesetze 1964/66 und das Gesetz über das Zeugnisverweigerungsrecht der Mitarbeiter von Presse und Rundfunk von 1975 wurde bereits dargestellt [30].

Der in dieser Zeit spektakulärste Fall eines Eingriffes in das Redaktionsgeheimnis war die sog. Spiegel-Affäre im Herbst 1962. Im Zuge der Ermittlungen gegen das Nachrichtenmagazin "Der Spiegel" wurden die Räume des Verlages über einen Monat lang durchsucht und Verleger, Verlagsdirektor und 3 Redakteure in Haft genommen [31]. Weniger dramatisch, aber doch in der Öffentlichkeit einiges Aufsehen erregend, war etwa zur selben Zeit der Fall eines Redakteurs des "Solinger Tagblattes", der sich weigerte, die Quelle einer lokalkritischen Glosse anzugeben [32].

Im Hinblick auf die in diesem Zusammenhang hauptsächlich interessierende Frage des Chiffregeheimnisses ist festzuhalten, daß auch die Neuregelung des journalistischen Zeugnisverweigerungsrechts, trotz der Bemühungen des Deutschen Presserats, den Anzeigenteil gleichberechtigt in das Zeugnisverweigerungsrecht aufzunehmen, in allen Verfahrensarten diesem Ansinnen nicht entsprochen hat.

Wenn man das zähe Ringen der Presse um die Anerkennung ihrer Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrechte verfolgt und die immer wieder erkennbare Neigung des Staates berücksichtigt, das Berufsgeheimnis der Presse möglichst restriktiv zu interpretieren und wenn man schließlich die Begründung für die Nichtberücksichtigung des Anzeigenteils bedenkt, daß nämlich dort wirtschaftliche Interessen im Vordergrund stünden, sieht man auch den heutigen Gesetzgeber zumindest in der Gefahr, die Belange und Bedürfnisse einer freien Presse nicht hinreichend zu würdigen.

II. Das Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrecht der Presse im Vergleich zum Schutz bestimmter anderer Berufsgeheimnisse im Steueraufsichtsverfahren

1. Die Personen und Personengruppen der §§ 177 AO 1931 bzw. 102 AO 1977, insbesondere das Zeugnisverweigerungsrecht der Abgeordneten

Von den in den §§ 177 AO 1931 bzw. 102 AO 1977 genannten Personen bzw. Personengruppen, denen ein umfassendes Auskunftsverweigerungsrecht zum Schutz ihrer Berufsgeheimnisse gewährt ist, sollen hier nur die Abgeordneten des Bundestages und der Länderkammern erwähnt werden, weil auch sie im Kaiserreich jahrzehntelang um die Anerkennung ihres Berufsgeheimnisses und um die Gleichstellung mit Geistlichen, Ärzten und Anwälten gerungen haben und weil auch ihnen, wie heute der Presse und dem Rundfunk, staatliches Mißtrauen entgegenschlug [33]. Erst die Weimarer Republik stellte die Abgeordneten den anderen Berufsgruppen gleich: Art. 38 der Weimarer Verfassung gab den Mitgliedern des Reichstags und der Landtage ein umfassendes Zeugnisverweigerungsrecht hinsichtlich der Person des Informanten und der mitgeteilten Sache. Dieses Recht der Abgeordneten übernahm das Bonner Grundgesetz in Art. 47 GG [34]. Auch in die Prozeßordnungen wurde das Berufsgeheimnis der Abgeordneten übernommen [35], ebenso in die AO 1977, wo es in § 102 Abs. 1 Ziff. 2 geregelt ist.

2. Der Schutz des Bankgeheimnisses

Interessanter im Hinblick auf das Problem des Chiffregeheimnisses dürfte aber ein Blick auf ein nicht gesetzlich anerkanntes Berufsgeheimnis sein: das Bankgeheimnis gegenüber Steuerbehörden [36].

Seit der AO 1919, die die Auskunftsverpflichtung Dritter ggü. Finanzbehörden einführte und den Banken kein Auskunftsverweigerungsrecht zubilligte, kämpften die Banken für die Wiedereinführung des Bankgeheimnisses ggü. den Steuerbehörden [37].

Vordem konnten die Banken unter Berufung auf das Bankgeheimnis ggü. den Steuerbehörden die Auskunft verweigern. Verzichtete Mitte des 19. Jahrhunderts der Steuerfiskus auf Grund der liberalistischen Staats- und Wirtschaftsauffassung von sich aus auf Auskünfte seitens der Banken [38], konnten die Banken ihr Berufsgeheimnis im Bismarckreich ggü. den Steuerbehörden auf das gesetzliche Zeugnisverweigerungsrecht nach § 348 Abs. 1 Ziff. 5 und Abs. 3 ZPO v. 30. 1. 1877

stützen, das die Reichs- und Landessteuergesetze inhaltlich übernahmen [39].

Die Steuergesetzgebung nach dem Ersten Weltkrieg war bestimmt vom Entschluß, den Staatshaushalt in Ordnung zu bringen und Mittel für die schweren Kriegslasten und sozialen Aufgaben zur Verfügung zu stellen. Vor diesem Hintergrund ist die Versagung eines Auskunftsverweigerungsrechts für die Banken in der AO 1919 zu sehen; man glaubte nicht mehr - und dies damals wohl zu Recht - daß die außerordentlich harte Besteuerung mit den bisher bekannten Mitteln, basierend auf dem guten Willen des Steuerpflichtigen, durchzuführen sei [40].

Das Bankgeheimnis im Besteuerungsverfahren war auch eine der stark umstrittenen Fragen bei der Beratung der AO 1977. Erneut sah sich der Gesetzgeber dem Drängen des Bankgewerbes ausgesetzt, ein Auskunftsverweigerungsrecht für die Banken, d.h. das Bankgeheimnis in die AO aufzunehmen [41]. Dem Wunsch der Banken wurde nicht entsprochen.

Hier ist nicht zu klären, ob die gesetzliche Anerkennung des Bankgeheimnisses geboten wäre oder nicht [42]. Für das Chiffregeheimnis von Bedeutung ist nur, wie der Staat trotz fehlender gesetzlicher Regelung die Auskunftspflicht der Banken im Steueraufsichtsverfahren beschränkt und damit de facto ein Bankgeheimnis anerkennt.

Schon kurz nach Inkrafttreten der AO 1919 erging am 1.7.1920 ein Erlaß des Reichsministers der Finanzen [43], der die Steuerbehörden anwies, Auskünfte von Banken nur nach sorgfältiger Prüfung des Einzelfalles zu verlangen. Noch deutlicher sichtbar wurde die bevorzugte Stellung der Banken im Erlaß des Reichsfinanzministers v. 9.7.1932, also nach Einführung der allgemeinen Steueraufsicht [44]. Darin wird ausgeführt: "..... die Geldvermittlungsanstalten sind grs. - wie alle Staatsbürger - verpflichtet, dem Finanzamt durch Erteilung von Auskunft Hilfe bei der Ermittlung der steuerlichen Wahrheit zu leisten. Bei Ausübung der Befugnisse, die sich hieraus für die Finanzämter ergeben, darf jedoch nicht außer Betracht bleiben, daß die Erteilung von Auskünften an die Finanzämter in das Vertrauensverhältnis eingreift, das zwischen den Geldvermittlungsanstalten und ihrer Kundschaft besteht. Dies darf nicht hindern, dort, wo es sachlich geboten ist und durch ein dringendes Reichsinteresse gerechtfertigt, von den gegebenen gesetzlichen Aufklärungsmitteln Gebrauch zu machen. Es legt aber sowohl für das Steuerermittlungsverfahren als auch für das Steueraufsichtsverfahren eine Prüfung im Einzelfall nahe, ob das finanzielle Interesse, das das Reich an der Erteilung der Auskunft hat, zu der Arbeit, den Kosten und der Beeinträchtigung von Wirtschaftsbeziehungen, die der Geldvermittlungsanstalt durch die Auskunftserteilung entstehen können, in einem angemessenen Verhältnis steht. Die Finanzbehörden müssen sich auch

vor Augen halten, daß dann, wenn zu viele und zu weitgehende Auskunftsersuchen an Geldvermittlungsanstalten gerichtet werden, dies zu schweren Nachteilen allgemein wirtschaftlicher Art (zum Beispiel zu Abziehungen von Spareinlagen) führen kann ...." [45]. Durch diese Erlasse des Reichsfinanzministers wurde auch eine äußerst vorsichtige Handhabung der Auskunftsbefugnisse der FÄ gegenüber den Banken erreicht [46].

Nach Ende des Zweiten Weltkrieges führte eine Initiative der Zentrumsfraktion im Finanzausschuß des Wirtschaftsrats zwar nicht zur gesetzlichen Wiederherstellung des Bankgeheimnisses. Nach Bemühungen von Bank- und Wirtschaftskreisen [47] erging aber am 2.8.1949 ein Erlaß der Verwaltung für Finanzen des Vereinigten Wirtschaftsgebietes [48], der sog. Bankenerlaß: In vier Ziffern konkretisiert der Erlaß unter Berufung auf das notwendige Vertrauensverhältnis zwischen Kreditinstitut und Kunden die Auskunftsgesuche der Steuerbehörden ggü. Banken und Bausparkassen dahingehend, daß von ihnen nur in begrenztem Umfang Gebrauch gemacht werden soll. In Ziff. 1 wird den Behörden untersagt, im Steueraufsichtsverfahren die einmalige oder periodische Mitteilung von Konten bestimmter Art oder bestimmter Höhe zu verlangen. Damit werden Aufsichtsmaßnahmen ohne konkrete Anhaltspunkte für eine bestimmte Steuerverkürzung für unzulässig erklärt. Ziff. 2 stellt das besondere Vertrauensverhältnis zwischen den Banken und ihren Kunden heraus. Bedeutsam ist auch, daß gem. Ziff. 4 des Erlasses auch im Steueraufsichtsverfahren der Grundsatz gelten soll, daß die FÄ grundsätzlich erst mit dem Steuerpflichtigen verhandeln müssen [49]. Das Auskunftsersuchen der FÄ wird demnach auf bestimmte notwendige Fälle beschränkt.

Der Erlaß ist von den Finanzministern der Länder übernommen worden [50] und ist noch heute in Kraft. Auch wenn es sich dabei nur um eine Selbstbeschränkung der Finanzbehörden handelt [51], ist doch entscheidend, daß damit de facto das Bankgeheimnis in weitem Umfang gegenüber den Steuerbehörden wiederhergestellt wurde [52]. Der Zweck des Erlasses wird deutlich in einem Urteil des hessischen FG Kassel v. 18.12.1962 [53]: "Die tatsächlichen oder möglichen Kunden (der Banken) sollen durch die Furcht vor Nachprüfungen bei der Bank nicht veranlaßt werden, ihre Vermögenswerte, vor allem also ihre Bargeldbeträge und Wertpapiere zu Hause zu behalten oder ins Ausland abzuschieben."

Der Gesetzgeber erkennt diesen Zweck des Bankerlasses auch heute an: In der Begründung des Regierungsentwurfs zur neuen AO [54] wird zwar die gesetzliche Verankerung des Bankgeheimnisses abgelehnt, aber explizit auf den Bankenerlaß v. 2.8.1949 verwiesen. Wörtlich heißt es: ".... Insbesondere besteht angesichts der zufriedenstellenden Praktizierung des Bankenerlasses keine Notwendigkeit, seine Regelungen in das Gesetz zu überführen" [55]. Die "zufriedenstellende Praktizierung" bedeutet, daß die Finanzbehörden faktisch ein Bankgeheimnis respektieren [56].

Für das Chiffregeheimnis ist daraus zu folgern, daß der Gesetzgeber zwar bereit ist, ein Vertrauensverhältnis zwischen Banken und ihren Kunden anzuerkennen und in Sorge um die Auswirkungen einer Störung dieses Vertrauensverhältnisses den Banken de facto Auskunftsverweigerungsrechte einräumt, während er bei vergleichbarer Interessenlage im Anzeigenbereich für die Presse ein solches Vertrauensverhältnis und die Auswirkungen seiner Störung nicht anerkennen will.

2. KAPITEL
Möglichkeiten wirksamen Schutzes für das Chiffregeheimnis

I. Der Gesetzgeber ist aufgerufen

Die Güterabwägung zwischen dem Chiffregeheimnis der Presse und den Erfordernissen steuerlicher Aufklärung hat grundsätzlich der Gesetzgeber vorzunehmen [57]. Nach dem gewonnenen Ergebnis wäre es daher am Bundesgesetzgeber, in die bereits von ihm geregelten Fälle der journalistischen Auskunfts- und Zeugnisverweigerungsrechte betreffend den redaktionellen Teil auch den Anzeigenteil mit einzubeziehen.

Für das Auskunftsverweigerungsrecht ggü. den Finanzbehörden würde dies bedeuten, in den §§ 177 Abs. 1 Nr. 4 AO bzw. 102 Abs. 1 Nr. 4 AO 1977 [58] neben dem redaktionellen Teil auch den Anzeigenteil als Gegenstand journalistischen Auskunftsverweigerungsrechts zu berücksichtigen [59].

Dabei wäre allerdings zu bedenken, ob nicht im Hinblick auf die besonderen Erfordernisse steuerlicher Gleichheit und Gerechtigkeit Auskunftsverweigerungsrechte im Anzeigenteil einer Beschränkung derart unterworfen werden sollten, daß dann ein Auskunftsverweigerungsrecht nicht besteht, wenn der geltend gemachte Anspruch aus einem der in § 100 a StPO bezeichneten Verbrechen oder Vergehen hergeleitet wird [60].

II. Möglichkeiten insbes. der Gerichte bis zu einer gesetzlichen Regelung

1. Verfassungskonforme Auslegung der §§ 177 Abs.1 Nr.4 AO bzw. 102 Abs.1 Nr.4 AO 1977?

Verfassungskonforme Auslegung könnte im Falle der §§ 177 Abs.1 Nr.4 AO bzw. 102 Abs.1 Nr.4 AO 1977 nur bedeuten, daß durch eine zulässige Ausweitung dieser Vorschriften der Anzeigenteil dem redaktionellen Teil hinsichtlich der Auskunftsverweigerungsrechte gleichgestellt würde [61].

Die Grenzen verfassungskonformer Auslegung liegen dort, wo der mittels grammatikalischer, systematischer, teleologischer und historischer Auslegung gefundene objektivierte Wille des Gesetzgebers [62] durch Anwendung der verfassungskonformen Auslegung verletzt würde. Der Richter darf einem nach Wortlaut und Sinn eindeutigen Gesetz nicht durch eine angeblich verfassungskonforme Auslegung einen entgegengesetzten Sinn geben, auch wenn er der Überzeugung ist, der Wortlaut des Gesetzes stehe im Widerspruch zur Verfassung [63]. Würde der Richter dies tun, griffe er in die Kompetenz des Gesetzgebers und ggf. auch in die Verwerfungskompetenz des BVerfG ein [64].

Eine Auslegung der §§ 177 Abs.1 Nr.4 AO bzw. 102 Abs.1 Nr.4 AO 1977 auf Einbeziehung des Anzeigenteils in das Recht zur Auskunftsverweigerung würde aber eben diesen Effekt haben. Der klare Wortlaut und der Wille des Gesetzgebers [65] lassen eine solche Ausweitung des Gesetzes mittels verfassungskonformer Auslegung nicht zu [66].

2. Auskunftsverweigerungsrecht der Presse im Anzeigenteil aus Art.5 Abs.1 S.2 GG unmittelbar [67]?

Das BVerfG hat wiederholt anerkannt, daß unmittelbar aus Art.5 Abs.1 S.2 GG ein Zeugnisverweigerungsrecht der Presse ableitbar sein könnte. Während die tragende Meinung im Spiegel-Urteil noch der Auffassung war, daß es einem Eingriff in die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers gleichkäme, wenn das Gericht neues Recht, das ein Verfassungsgebot erst voll realisieren würde, selbst setzte [68], kam bereits damals die unterlegene Meinung zu der Auffassung, daß es dem Richter im Einzelfall nicht verwehrt sein könnte, die gebotene Abwägung unter Berücksichtigung der wertsetzenden Bedeutung des Grundrechts der Pressefreiheit vorzunehmen [69].

Seither hat das BVerfG aber kontinuierlich den Weg zur Anerkennung eines solchen unmittelbar aus Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG folgenden Zeugnisverweigerungsrechts beschritten. Hatte es im sog. Stern-Urteil [70] die Frage noch offengelassen, so hat es zum erstenmal unter Berufung auf Art. 4 Abs. 1 GG die Möglichkeit eines der Verfassung unmittelbar zu entnehmenden Beeidigungsverweigerungsrechts bejaht [71]. Inzwischen hat das BverfG mehrmals anerkannt, daß sich ein Zeugnisverweigerungsrecht unmittelbar aus Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG ableiten lasse [72], wobei allerdings zu beachten ist, daß das Gericht diese Möglichkeit nur hinsichtlich des konkret zu entscheidenden Einzelfalles bejaht und nicht etwa dem Richter eine abstrakte Güterabwägung zugesteht.

Die Kritik gegen ein unmittelbar aus Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG ableitbares Zeugnisverweigerungsrecht zielt im wesentlichen darauf, daß dadurch ein Eingriff in die Kompetenz des Gesetzgebers vorgenommen würde [73].

Gegen diese Kritik haben Müller-Pieroth-Rottmann aber zu Recht Art. 1 Abs. 3 GG ins Feld geführt [74]. Art. 1 Abs. 3 GG schreibt die unmittelbare Bindungswirkung der Grundrechte für die Gewalten fest. Im engsten Zusammenhang damit steht der Grundsatz der Rangüberlegenheit von Verfassungsrecht, der das System des Grundgesetzes prägt. Wegen des Norminhalts von Art. 1 Abs. 3 GG und wegen der rechtsstaatlich begründeten Rangüberlegenheit von Verfassungsrecht muß aber auch dann die unmittelbare Prüfung des Grundrechts selbst offenbleiben, wenn man grundsätzlich dem Gesetzgeber die Abwägung grundrechtlicher Schutzgüter und widerstreitender Interessen zubilligt. Diese Prüfung hat zunächst das Ziel, zu klären, ob der einfache Gesetzgeber im konkret zu entscheidenden Fall das Grundrecht ohne Verletzung seines verfassungsrechtlichen Gehalts eingeschränkt, ausgestaltet oder sonst konkretisiert hat. Weil aber der Gesetzgeber seiner Aufgabe, Grundrechtsgehalte zu konkretisieren, generalisierend - orientiert an typischen Fallgruppen - nachkommt, kann bei der bloßen Feststellung nicht Halt gemacht werden, sondern muß es dem Richter auch erlaubt sein, im konkreten Einzelfall unter besonderen Umständen den Schutz des einzelnen Grundrechts stärker berücksichtigen zu können [75].

Demnach wird man annehmen dürfen, daß die Gerichte ein Auskunftsverweigerungsrecht der Presse unter gewissen besonderen Umständen auch unmittelbar aus Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG ableiten können [76]. Da diese Möglichkeit aber immer auf den konkreten Einzelfall beschränkt ist, wird die gesetzgeberische Aufgabe zur Änderung der §§ 177 Abs. 1 Nr. 4 AO bzw. 102 Abs. 1 Nr. 4 AO 1977 im oben genannten Sinne nicht hinfällig.

III. Die Möglichkeiten der Verwaltung: Schutz des Chiffregeheimnisses ähnlich dem des Bankgeheimnisses

Abschließend sei eine letzte Möglichkeit wirksamen Schutzes für das Chiffregeheimnis erwähnt, wenn auch sie wohl nicht mehr als hilfreichen Flankenschutz bewirken kann: Gedacht ist an die Möglichkeit der Verwaltung im Stil des oben angesprochenen Bankenerlasses [77] auch gegenüber der Presse intern ein Chiffregeheimnis de facto anzuerkennen [78]. Gerade die strikte Einhaltung des Bankenerlasses zeigt, daß auch eine solche behördliche Maßnahme eine rechtliche Regelung - zumindest was die Auswirkungen für die Beteiligten betrifft - weitgehend ersetzen kann.

Bis zu einer rechtsstaatlich wünschenswerten, aber angesichts der erst vor kurzem durchgeführten Neuregelung des journalistischen Zeugnisverweigerungsrechts wohl noch längere Zeit ausbleibenden gesetzlichen Regelung würde eine dem Bankenerlaß gleichende Festlegung von Verhaltensgrundsätzen helfen, den verfassungsrechtlich gebotenen Schutz des Chiffregeheimnisses zu verwirklichen.

ANMERKUNGEN

1. ABSCHNITT

1) Weisse, Die Steueraufsicht, Diss. 1938, S. 9-12; Müller, W., Die Unterscheidung zwischen den Befugnissen des Finanzamts im Steuerermittlungsverfahren und im Steueraufsichtsverfahren, Diss. 1964, S. 21 (Abk. Unterscheidung).

2) Weisse, a.a.O. S.10.

3) Weisse, a.a.O. S.11.

4) Weisse, a.a O. S.12.

5) Bedeutsam ist insbes. das Reglement zu dem Edikt über die neuen Consumtions- und Luxussteuern v. 28.10.1810, das die Regierungen anweist, darauf zu achten, daß die Revisionen durch die Steuerbeamten nur mit der unbedingt notwendigen Strenge durchgeführt werden, vgl. Weisse, a.a.O. S.14.

6) PrGS 1820, S.143 ff (146).

7) RGBl 1902 I S.155 ff: §§ 7 ff, insbes. §§ 10 f, Neukodifizierung v. 31.3.1926, RGBl 1926, S.185: Art. VIII.

8) RGBl 1909 I S.880 u. S.743 ff, Art. III, IV: §§ 8, 11, 12, 14.

9) RGBl 1909 I, S.814 ff u. S.743 ff, Art. IV u. VI: §§ 17 ff.

10) RGBl 1906 I, S.675 ff, geändert am 15.7.1909, RGBl 1909 I, S.773 ff: §§ 34 ff.

11) RGBl 1918 I, S.863 ff: §§ 18, 33, 39 ff.

12) RGBl 1918 I, S.849 ff: insbes. §§ 8, 9, 11.

13) RGBl 1919 I, S.1667 ff: §§ 20, 32, 36, 40, 51 ff.

14) RGBl 1918 I, S.831 ff: §§ 15 ff.

15) RGBl 1923 I, S.575 ff: §§ 11 ff.

16) RGBl 1926 I, S.409 ff: § 8 Abs.1.

17) RFH, Urt. v. 10.11.1922, Bd.11, S.29 ff (33): zwar erging das Urt. erst am 10.11.1922, aber Koch, in Becker-Riewald-Koch, Reichsabgabenordnung, Bd. II 9. Aufl. 1965: Vor § 190 und Vorbem. 1 (1); (Abk. BRK)) ist

wohl zu Recht der Ansicht, der RFH habe damit das Wesen der alten Steueraufsicht definiert, obwohl eigentlich damals die Entwicklung schon weitergegangen war. Zur Funktion der modernen Verbrauchssteueraufsicht: vgl. Müller, W., a.a.O. S. 23 u. Begründung zum Entwurf einer AO 1974: BT-Drs. VI-1982, vor § 189.

18) RGBl 1918 I, S. 779 ff.

19) RGBl 1922 I, S. 393 ff: §§ 15, 20.

20) RGBl 1922 I, S. 400 ff: § 16.

21) Schmölders, Allgemeine Steuerlehre, 4. Aufl. 1965, S. 25.

22) Becker, Zur Entwicklung des Begriffs der Steueraufsicht, StuW 1937 I, Sp. 1385 ff (1398).

23) Vgl. BTDrs. VI/1982, Begründung A I.

24) RGBl 1919 I, S. 1591 ff.

25) RGBl 1919 I, S. 1993 ff.

26) RGBl 1919 I, S. 1591 ff: §§ 25 ff.

27) Becker, a.a.O. Sp. 1398.

28) Vgl. Schmölders, a.a.O. S. 26.

29) Vgl. BT-Drs. VI/1982, Begründung A I.

30) Koch, Abgabenordnung, in Handwörterbuch des Steuerrechts 1. Bd. 1972, S. 4 ff (4).

31) RGBl 1919 I, S. 1993 ff.

32) So auch RFH, Gutachten v. 20.5.1933, Bd. 33, 248 ff (252).

33) So z.B. § 11 ZuckerStG v. 9.7.1923, RGBl 1923 I, S. 575 u. § 8 SüßstoffG v. 14.7.1926, RGBl 1926 I, S. 405.

34) Vgl. Becker, Die Reichsabgabenordnung, 5. Aufl. 1926, Anm. 1 vor § 193 (Abk. RAO).

35) Durch Art. V § 1 Ziff. 2 des Gesetzes zur Änderung der Verkehrssteuern und des Verfahrens v. 10.8.1925, RGBl 1925 I, S. 241 ff (243).

36) Durch VO zur Durchführung von Buch- u. Betriebsprüfungen v. 9.11.1925 (RStBl 1925 S. 209) wurde § 162 Abs. 10 auf alle Betriebe für anwendbar erklärt.

37) Becker, RAO, 5. Aufl. Anm. 1 vor § 193; RFH Beschl. v. 2.10.1929, Bd. 25, 349 ff (351); anders RFH v. 10.11.1922, Bd. 11, 29 ff (33); zweifelnd auch Müller, W., a.a.O. S. 25.

38) Vgl. Koch in BRK Bd. II: Vor § 160 Vorbem. 2.

39) Paulick, in Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur RAO Bd. II 1. - 6. Aufl. 1971: Vor § 190 Anm. 10 (Abk. H-H-Sp); Koch a.a.O. Vor § 160 Vorbem. 3 (2).

40) RGBl 1930 I, S. 517 ff, 3. Teil, Kap. IV, Art. 1 Ziff. 41 - NotVO -.

41) RGBl 1931 I, S. 161 ff.

42) Kaum bestrittene Auffassung: so z.B. RFH Bd. 30, 233 ff (234); Bd. 31, 148 f (149); Bd. 33, 248 ff (253, 256); Hensel, Die Auskunftspflichten Dritter (insbes. der Bankinstitute) im Rahmen des § 201 AO (n.F.), StuW 1932 I, Sp. 1347 ff (1366); Paulick, a.a.O. § 201 Anm. 2, 3; Koch, a.a.O. Vor §§ 190 - 201 AO, Vorbem. 1 (4); anderer Ansicht (a.A.) Liebisch, Ist die Tätigkeit der Finanzämter zur Erforschung unbekannter Steuerfälle schon Ausübung der Steueraufsicht? DStBl 1932, Sp. 399 ff (399).

43) So Hensel, a.a.O. Sp. 1362; vgl. dazu auch Becker, Allgemeines Steuerrecht. AO. Zum Einkommensteuerrecht, StuW 1932 I, Sp. 629 ff (634).

44) BT-Drs. VI/1982; vgl. dazu auch die Entschließung des Dt. Bundestages v. 13.3.1963, BT-Drs. IV/1005 u. zur Vorbereitung der Reform durch einen vom Bundesminister der Finanzen berufenen Arbeitskreis: Koch, Reform der Abgabenordnung, BB 1970, 361 ff; ders. Zur AO-Reform, StbJb 1970/71, S. 67 ff (insbes. S. 74 ff).
Zum Inhalt des Reformvorhabens vgl. Tipke, Zur Reform der Reichsabgabenordnung, FR 1970, 240 ff, 327 ff, 384 ff, 412 ff, 479 ff, 533 ff, 582 ff, FR 1971, 69 ff, 168 ff; ders. Systematisierung des allgemeinen Steuerrechts. Ein Alternativvorschlag zum Regierungsentwurf einer Abgabenordnung, StuW 1971, 95 ff.

45) Vgl. zu dieser Frage in der Lit.: Koch in BRK Vor § 190, Vorbem. 2 (6); ders. BB 1970, 361 ff; Müller, W., a.a.O. S. 9 ff; Paulick in H-H-Sp. Vor § 190, Anm. 10, 11; ders. Steueraufsicht, FR 1964, 239 ff.

46) BT-Drs. VI/1982, Begründung A IV 1.

47) Vgl. Einführungserlaß zur AO 1977 v. 1.10.1976, BStBl I 1976, S. 576 ff (S. 594: zu § 85); vgl. auch Donhauser, Reform der Reichsabgabenordnung und ihrer Nebengesetze - Ein Überblick unter besonderer Berücksich-

tigung der Zölle und Verbrauchssteuern, ZfZ 1970, 321 ff (324); Dziadkowski, Die Neuregelung der Berichtigungsmöglichkeiten von Steuerbescheiden und der Betriebsprüfung im Rahmen der AO-Reform, StBp 1970, 149 ff (151).

48) Tipke, FR 1971, 168 ff (170).

49) BT-Drs. VI/1982, S.132: Begründung zu § 102.

50) Vgl. zur AO 1977: Hofmann, Abgabenordnung (AO 1977), Handkomm. 1976; Schwarz, Dumke, Frotscher, Abgabenordnung, 1976, Std. Sept. 76; Tipke-Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl. Bd. I, Std. März 1977; Schwarz-Gröger, Abgabenordnung 1977, 1976; Koch, Abgabenordnung, AO 1977, 1976; Kühn-Kutter, Abgabenordnung (Reform 1977), 12. Aufl., 1977; Mittelsteiner-Schaumburg, Abgabenordnung 1977, 2. Aufl. 1977; Klein, Orlopp, AO 1977, 1977; Tipke, Steuerrecht, 4. Aufl. 1977; Sudau, Lammerding, Brauel, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und Nebengesetze, 6. Aufl., 1977; Hellwig, Abgabenordnung (AO 1977), 9. Aufl., 1977; Klein, F., Abgabenordnung 1977, DStR 1976, 59 ff; Martens, Die neue Abgabenordnung, NJW 76, 649 ff; Spanner, Die neue Abgabenordnung (AO 1977), BayVBl 76, 541 ff; Einführungserlaß zur AO 1977 v. 1.10.1976, BStBl I 1976, S.576 ff.

51) BT-Drs. VI/1982.

52) BT-Drs. VII/79.

53) BGBl I 1976, S.613 ff.

54) Vgl. Kühn, Abgabenordnung, 11. Aufl. 1974, § 175 Anm. 1.

55) So Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl. 1933, S.106 Anm. 1, 107 Anm. 1; Arnold, Die Finanzpflichten dritter Personen, Diss. 1929, S. 3 f; Westheimer, Die allgemeine Auskunftspflicht Dritter in der Reichsabgabenordnung v. 22. Mai 1931, Diss. 1936, S. 3.

56) Kühn, a.a.O. § 175 Anm. 1; Koch, in BRK § 175 Anm. 1 (3), § 170 Anm. 1 (4); Wernscheid, Auskunftspflicht und Auskunftsverweigerungsrecht Dritter im Steuerverfahren, Diss. 1956, S. 4.

57) BGBl I 1976, S.613 ff.

58) BT-Drs. VI/1982, VII/79.

59) KlassensteuerG v. 30.5.1820, PrGS 1820, S.140: § 7; GewerbesteuerG v. 30.5.1820, PrGS 1820, S.147: §§ 19, 24.

60) PrGS 1851, S.193: §§ 22 Abs. 3, 23 Abs. 1, 26 Abs. 2.

61) Koch, in BRK, Vor § 160, Vorbem. 2.

62) RGBl 1919 I, S. 1993 ff.

63) So auch Arnold, a. a. O. S. 18.

64) Becker, Die Reichsabgabenordnung v. 13. Dezember 1919, 2. Aufl. 1922, § 177 Anm. 1.

65) Vgl. dazu § 209 Abs. 1 AO 1919 u. 1931: dazu Becker, a. a. O.

66) RFH Bd. 8, 277 ff (279); Bd. 9, 142 ff (144); Bd. 9, 145 f (146); Bd. 19, 47; Bd. 30, 233 ff (234); dazu auch Becker, RAO, 5. Aufl. § 177, Anm. 3; Luxembourg, Die Grenzen der Steueraufsichtsgewalt bei Auskunftsersuchen der Finanzämter nach § 175 AO, Diss. 1954, S. 17.

67) Erlaß des RMdF v. 1. 7. 1920, RStBl 1920, S. 377.

68) RGBl 1931 I, S. 161 ff.

69) Vgl. FN 42.

70) BGBl 1976 I, S. 613 ff.

71) Vgl. Fn 47.

72) Vgl. Fn 40.

73) RFH, Urt. v. 18. 3. 1931, Bd. 28, 182 ff (insbes. 184 ff).

74) RFH, Gutachten v. 10. 3. 1932, Bd. 30, 233 ff (insbes. 234 f).

75) RFH, Bd. 33, 248 ff.

76) Vgl. Fn 40.

77) RFH, Bd. 33, 248 ff (256).

78) Vgl. Art. I Nr. 40, Steueranpassungsgesetzentwurf v. 14. 11. 1930, Reichsratsdrucksache Nr. 181, S. 6, 16, 45.

79) BFH, Bd. 110, 468 ff (insbes. 472); vgl. zur Entwicklung: RFH Bd. 39, 228 ff (229); Bd. 42, 282 ff (282); BFH Bd. 56, 65 ff (67); Bd. 56, 122 ff (123); Bd. 69, 409 ff (412); Bd. 91, 351 ff (358).

80) S. S. 18 ff des Textes.

81) Zuerst RFH Bd. 28, 182 ff; Bd. 30, 233 ff; Bd. 32, 248 ff.

82) Becker, Zur Rechtsprechung, StuW 1931 I, Sp. 537 ff: (552, 554).

83) a. a. O. Sp. 553.

84) a.a.O. Sp.553 f.

85) Becker, Allgemeines Steuerrecht. AO. Zum Einkommensteuerrecht, StuW 1932 I, Sp.629 ff; ders., Zur Rechtsprechung, StuW 1933 I, Sp.999 ff (1018).

86) StuW 1932 I, Sp.629 ff (634 f).

87) Becker, Erläuterungen zur Rechtsprechung, StuW 1936 I, Sp.769 ff (770); ders., Zur Entwicklung des Begriffs der Steueraufsicht, StuW 1937 I, Sp.1385 ff (1395 f). Inzwischen hatte der RFH im Gutachten v. 24.4.1936 (Bd.39, 228 ff) die Notwendigkeit eines begründeten Anlasses fallengelassen und die Ausübung der Steueraufsicht allein dem Ermessen der Finanzbehörden unterstellt.

88) Becker, StuW 1937 I, Sp.1385 ff (1396).

89) Reinhardt, Der Nachschau-Paragraph im neuen Steuerrecht, DStZ 1935, S.5 ff; Weisse, a.a.O. S.23 ff; Westheimer, a.a.O. S.9.

90) Reinhardt, a.a.O. S.18.

91) Hensel, StuW 1932 I, Sp.1347 ff.

92) Vgl. Fn 74.

93) a.a.O. Sp.1360.

94) a.a.O. Sp.1362; vgl. dazu Schlüter, Die Auskunftspflicht Dritter im Besteuerungsverfahren, Diss. 1957, S.24 (Abk. Auskunftspflicht Dritter), der es wohl zutreffend für nicht angängig hält, eine Klassifikation des Rechts mittels der Dauer der Gültigkeit einer Rechtsnorm vorzunehmen.

95) Vgl. Fn 86.

96) a.a.O. Sp.1362, Anm.10.

97) RGBl 1931 I, S.373 ff.

98) a.a.O. Sp.1364.

99) a.a.O. Sp.1364.

100) a.a.O. Sp.1366 f.

101) Liebisch, DStBl 1932, Sp.399 ff.

102) Herrmann, Das Finanzamt kann jetzt auch die Offenlegung diskreter Ausgaben verlangen, DStZ 1932, S.179 ff.

103) Liebisch, a.a.O. Sp.403 ff; so im Ansatz auch Tipke, Die allgemeine Steueraufsicht, FR 1962, 152 ff (154).

104) Herrmann, a.a.O. S.182 f; im gleichen Sinne: Koppe, Das Finanzamt kann jetzt auch die Offenlegung diskreter Ausgaben verlangen, DStZ 1932, S.134 ff (135) u. Kuehn, H., Die Steueraufsicht des § 201 Abs.1 AO nach Urteilen u. Gutachten des RFH, StuW 1949 I, Sp.569 ff (571).

105) Hensel, a.a.O. Sp.1367; Luxembourg, a.a.O. S.22; Vogel, Grenzen der allgemeinen Steueraufsicht, in Vom Rechtsschutz in Steuersachen, 1960, S.199 ff (207), (Abk. Grenzen); Tipke, FR 1962, 152 ff (154); Starck, Allgemeine Steueraufsicht und Gesetzmäßigkeitsprinzip, BB 1970, 181 ff (183).

106) A.A. Becker, StuW 1933 I, Sp.999 ff (1015); Wernscheid, a.a.O. S.75; Paulick, Umfang und Grenzen der finanzamtlichen Steueraufsicht. Kritisch betrachtet am sog. Chiffre-Geheimnis, FR 1956, 506 ff (510).

107) RFH Bd.33, 249 ff (254); zust. Hensel, a.a.O. Sp.1360.

108) Hensel, a.a.O. Sp.1360; Vogel, Grenzen, S.202; Luxembourg, a.a.O. S.23; im Ansatz auch Becker, StuW 1936 I, Sp.771 u. Weisse, a.a.O. S.24.

109) Vgl. BVerfGE 11, 130 f.

110) Vgl. Reichsratsdrucksache Nr.181 v. 14.11.1930, Ziff.40, S.28.

111) Vgl. Luxembourg, a.a.O. S.26 f; Herrmann, a.a.O. S.181; Kuehn, H., a.a.O. S.571.

112) Vgl. Runderlaß des RMdF v. 22.12.1930, RStBl 1930 S.823 ff (824).

113) Vgl. Fn 74.

114) Vgl. Runderlaß des RMdF v. 9.7.1932, RStBl 1932, S.657 f.

115) Vgl. Fn 91.

116) Vgl. Luxembourg, a.a.O. S.31 u. Hensel, a.a.O. Sp.1362.

117) So Hensel, a.a.O. Sp.1364 f; Luxembourg, a.a.O. S.31; Westheimer, a.a.O. S.10; Becker, StuW 1932 I, Sp.629 ff (635); Starck, BB 1970, S.181 ff (184); nicht überzeugend Wernscheid, a.a.O. S.77.

118) Hensel, a.a.O. Sp.1365 u. Becker, StuW 1931 I Sp.537 ff (554); a.A. Tipke, FR 1962, 152 ff (154): Seine Argumentation, die Steueraufsicht des § 201 AO sei begrifflich nicht mit der des § 175 AO vereinbar, da § 175 mit Rücksicht auf die Fälle der besonderen Steueraufsicht schon in die AO 1919 eingefügt wurde, erscheint nicht stichhaltig, denn der Gesetzgeber von 1931 wußte, daß § 175 AO den Begriff Steueraufsicht enthielt; hätte er gewollt, daß § 175 auf § 201 Abs.1 AO nicht anwendbar sein sollte, hätte er das deutlich gemacht.

119) So Hensel, a.a.O. Sp.1366 f; dieser Konstruktion hat nur Liebisch, a.a.O. Sp.403, widersprochen, der die Steueraufsicht nur gegenüber einer bestimmten Person für anwendbar hält.

120) So Starck, a.a.O. S.185; Tipke-Kruse, Reichsabgabenordnung Bd. I, 7. Aufl. 1975, § 201 Anm.4 b (Abk. RAO Bd. I).

121) Thoma , in Anschütz-Thoma, Handbuch des Deutschen Staatsrechts, Bd. II, 1932, S.221 ff, insbes. S.227 ff (Abk. Anschütz-Thoma, Dt. Staatsrecht); Fleiner, Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, 8. Aufl. 1928, S.130 ff (Abk. Institutionen).

122) Vgl. statt vieler Tipke, Steuerrecht, 1975, S.6.

123) So BVerfGE 8, 274 ff (325) u. Leitsatz E 7, 276; vgl. auch BVerfGE 21, 73 (79 f). Die Ausdehnung der Bestimmtheitserfordernisse des Art. 80 Abs.1 S.2 GG zum Erlaß von Rechtsverordnungen auf die Ermächtigung zur Vornahme belastender VAe, hatte sich schon in früheren Entscheidungen des BVerfG angedeutet: E 3, 225 ff (242); E 6, 32 ff (42); E 8, 71 ff (76); wie BVerfG auch BVerwGE 2, 114 ff (116 f); E 2, 118 (121); E 3, 205 (207); E 4, 24 (38 f); BayVerfGH in std. Rspr.: vgl. E 1, 81 ff (91); E 4, 109 (141); E 4, 181 ff (191); E 7, 113; BayVGHE n.F. Bd.8, 30 ff (34); vgl. auch Bachmayr, Die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen nach § 30 EStG ist verfassungswidrig, StuW 1959 I, Sp.321 ff (333 ff) u. Herrmann, Die Pauschbesteuerung bei Auslandsbeziehungen ist verfassungswidrig! FR 1959, S.273 ff (277).

124) Vgl. Fn 89.

125) Vgl. dazu auch Vogel, K., Anm. zum BFH-Urteil vom 1.7.1959, JZ 1960, S.316 ff (317); ders. Grenzen S.206; Spanner, Zur Auskunfts- und Vorlagepflicht der Angehörigen der steuerberatenden Berufe bei einer sie betreffenden Maßnahme, FR 1965, 473 ff (475); Starck, a.a.O. S.184; Müller, W., a.a.O. S.44 f; anders BFH Bd.50, 65 ff (67 f).

126) Tipke-Kruse, RAO Bd. I, § 201 Anm. 3; Starck, a. a. O. S. 183; Mayer, F., Das Opportunitätsprinzip in der Verwaltung, in Schriftenreihe der Hochschule Speyer, Bd. 14, 1963, S. 21 f; Jakob, Rechtsfragen der Organisation und Funktion des Steuerfahndungsdienstes, StuW 1971, S. 297 ff (304); Tipke, Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat, in Steuerrecht im Rechtsstaat, Heft 6, 1968, S. 16, 43 (Abk. Betriebsprüfung); anders Paulick, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, 1971, Rdn 967; Hoffmann-Riem, Steuerermittlung und Bankenaufsicht, StuW 1972, 127 ff (131).

127) Vgl. zur polizeilichen Generalklausel u. a. Scholler-Broß, Grundzüge des Polizei- u. Ordnungsrechts in der BRD, 1975, S. 54, 59; Friauf, Polizei- und Ordnungsrecht, in Besonderes Verwaltungsrecht, 3. Aufl. 1972, S. 141 ff, insbes. S. 156; Maunz-Dürig-Herzog, Grundgesetz. Kommentar Bd. I. Std. Jan. 1976 (Abk. M-D-H), Art. 2, Abs. 1 Rdn 80.

128) Dies wird insbes. deutlich in Gesetzen, in denen Aufgaben u. Befugnisse der Polizei nicht in derselben Rechtsvorschrift geregelt sind, wie im bay PAG v. 16. 10. 1954 (GVBl S. 237) i. d. F. der Bekanntmachung v. 24. 10. 1974 (GVBl S. 739, ber. S. 814); aber auch bei Generalklauseln wie § 14 pr. PVG wird nicht nur Ziel und Zweck des polizeilichen Einschreitens angegeben, sondern auch von den zu diesem Zweck zu treffenden Maßnahmen gesprochen (vgl. Spanner, FR 1965, S. 473 ff (475), Vogel, K., Grenzen, S. 204; Starck, a. a. O. S. 183).

129) Vgl. dazu Müller, W., a. a. O. S. 50.

130) So im Ergebnis auch Vogel, K., Grenzen, S. 205 f; ders. Betriebsprüfung, Berichtigungsveranlagung und Rechtskraft, BB 1958, 1298 ff (1302); ders. JZ 1960, 316 ff (317); Starck, a. a. O. S. 183; Spanner, FR 1965, 473 ff (475); Hartz, Gesetzliche Generalklauseln und Richterrecht im Steuerrecht, StuW 1968, Sp. 245 ff (249); Weber, Kritische Bemerkungen zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Steuersachen, StbJb 1967/68 S. 95 ff (108 f); Bachmayr, a. a. O. Sp. 332; Kruse, Gesetzmäßige Verwaltung, tatbestandsmäßige Besteuerung, in Vom Rechtsschutz in Steuersachen, 1960, S. 93 ff (insbes. 116 ff); Tipke-Kruse, RAO Bd. I, § 201 Anm. 3; ders. FR 1962, 152 ff (154 f); ders. Betriebsprüfung, S. 15 f; Klempt, Die Rechtsgrundlage der steuerlichen Betriebsprüfung, StBp 1962, S. 197 ff (201); Paulick, in H-H-Sp, § 201 Anm. 2; Koch, in BRK, Vor §§ 190 bis 201, Anm. 3 (2); Barske, Grundriß der Reichsabgabenordnung, 1949, S. 122 (Abk. RAO); Müller, W., a. a. O. S. 44 ff; Luxembourg, a. a. O. S. 64 ff; a. A. Berger, Die Reichsabgabenordnung, 4. Aufl. 1965, § 201 Anm. 2 (Abk. RAO);

Der BFH hat, obwohl er terminologisch von § 201 Abs. 1 AO als Generalklausel ausgeht, nur in wenigen Fällen, nämlich in der Entscheidung v. 11. 9. 1956 (BStBl 1956 III, 309) - es ging um das Verbot, sachlich unrichtige Bescheinungen über die Steuerbegünstigung von Spenden auszustellen - und v. 13. 2. 1968 (Bd. 91, S. 351 ff) - es ging um die en-bloc-Vorlage von Aufsichtsrats- und Vorstandsprotokollen - den § 201 Abs. 1 AO als Generalermächtigung angewandt. In den anderen wichtigen Entscheidungen zur allgemeinen Steueraufsicht handelt es sich um Auskunftsverlangen der FÄ, die nicht § 201 Abs. 1 AO als Generalklausel voraussetzen, weil sie auf die §§ 201, 175 AO gestützt werden konnten.

131) Zum Begriff des bes GV vgl. u. a Paetzold, Die Abgrenzung von allgemeinem und besonderem Gewaltverhältnis, Diss. 1972, S. 10; Ule, Besonderes Gewaltverhältnis, in Ev. Staatslexikon, Erste Aufl. 1966, Sp. 663; Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 10. Aufl. 1973, § 7 A 1 (Abk. VerwR I).

132) Vgl. BVerfGE 33, 1 ff (10); 33, 125 ff (158, 163); 34, 52 ff (59 f); 34, 165 ff (192 ff); BayVerfGH BayVBl 1975, 298 ff (300); BVerwG NJW 75, 1180; NJW 75, 1182; OVG Münster, JZ 76, 273 ff; OVG Koblenz, NJW 73, 1663; OVG Berlin, NJW 73, 819 ff; VGH Kassel, NJW 70, 1388; Hess. StaatGH, NJW 70, 1915;
vgl. zur Entwicklung des bes. GV u. a Mayer, O., Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. I, 3. Aufl., 1924, S. 102, Fn 21; Bd. II, 2. Aufl., 1917, S. 335 (Abk. VerwR I, II); Laband, Das Steuerrecht des Deutschen Reiches, 1. Bd., 5. Aufl. 1911 S. 429 ff; Nawiasky, Forderung und Gewaltverhältnis. Ein Beitrag zum allgemeinen Teil des privaten und öffentlichen Rechts, in FS für Zitelmann, 1913, S. 1 ff; Jacobi, in Anschütz-Thoma, Handbuch des Deutschen Staatsrechts, S. 255 ff; Vogel, F., Das Verhältnis der Grundrechte zu den besonderen Gewaltverhältnissen (unter spezieller Berücksichtigung des Beamtenverhältnisses), Diss. 1954, passim; Gernert, Die Problematik der besonderen Gewaltverhältnisse des öffentlichen Rechts, Diss. 1955, passim; Thieme, Die besonderen Gewaltverhältnisse, DÖV 1956, S. 521 ff; Krüger, Das besondere Gewaltverhältnis, VVDStRL 15, 1957, S. 109 ff; Leisner, Die schutzwürdigen Rechte im Besonderen Gewaltverhältnis, DVBl 1960, S. 617 ff; Donle, Zur Problematik der besonderen Gewaltverhältnisse. Unter Berücksichtigung vor allem der Einschränkbarkeit von Grundrechten, Diss. 1960, passim; Lerche, Übermaß und Verfassungsrecht, 1961, S. 214 ff; Spanner, Anm. zum Urteil des OVG Münster v. 19. 7. 62, DÖV 1963, S. 29 ff; ders. Zum gerichtlichen Rechtsschutz im besonderen Gewaltverhältnis, DÖV 1963, S. 497 ff; Martens, Das besondere Gewaltverhältnis im demokratischen Rechtsstaat, ZBR 1970, S 197 ff;

Forsthoff, VerwR I, § 7 A 1; Paetzold, a.a.O. S.22 ff m.w.N.; Rupp, Die "Verwaltungsvorschriften" im grundgesetzlichen Normensystem, JuS 1975, S.609 ff; Evers, Anm. zu den Urteilen des OVG Münster v. 25.7.75, JZ 1976, S.275 ff; Ermacora, Das besondere Gewaltverhältnis in der österreichischen Rechtsprechung, DÖV 1956, S.529 ff; vgl. auch Fn 133.

133) Fuß, Personale Kontaktverhältnisse zwischen Verwaltung und Bürger, DÖV 1972, S.765 ff (765); Maetzel, Anm. zum Beschl. des BVerfG v. 14.3.1972, DÖV 1972, S.563; Müller-Dietz, Verfassung und Strafvollzugsgesetz, NJW 1972, S.1161 ff (1161 f); Zeidler, Der Standort der Verwaltung in der Auseinandersetzung um das Demokratieprinzip, DVBl 1973, S.719 ff (719); wohl auch Starck, Anm. zum Beschl. des BVerfG v. 14.3.1972, JZ 72, S.360 ff (360 f); differenzierend Forsthoff, VerwR I, § 7 A 1, Fn 1 u. § 25 II 3.

134) Vgl. dazu Vogel, F., a.a.O. S.16; Ule, a.a.O. Sp.663 f, der aber auch herausstellt, daß viele bes. GV in Umfang und Grenzen bereits gesetzlich fixiert sind.

135) Vgl. dazu Müller, W., a.a.O. S 43; Fleiner, Institutionen, S.165.

136) Vgl. Grube, Zum Begriff des besonderen Gewaltverhältnisses im öffentlichen Recht, Diss. 1957, S.39 ff, 41; Mayer, O., VerwR I, S.354; Schneider, F., Das Abgabengewaltverhältnis. Grundzüge eines materiellen Teils, 1918, S.10, 11 Fn 2, 21; mit Einschränkungen auch Thieme, Deutsches Hochschulrecht, 1956, S.40; vgl. auch RFH Bd.40, 264.

137) Mayer, O., VerwR I, S.353; ebenso Fleiner, a.a.O. S.155; so auch Bühler, Grundsätzliche Fragen der Neuordnung der Finanzgerichtsbarkeit, 1958, S.13 f.

138) Wacke, Erstattung von Gutachten durch den BFH, AöR Bd.83, 1958, S.309 ff (333); so auch Vogel, K., JZ 1960, S.316 ff (317), der vor einem "gigantischen besonderen Gewaltverhältnis" warnt.

139) Vgl. Paetzold, a.a.O. S.165.

140) Paetzold, a.a.O. S.218; Donle, a.a.O. S.77 ff; die allgem. Steueraufsicht als bes. GV lehnen auch ab: Vogel, K., Grenzen, S.204 f; Tipke, Betriebsprüfung, S.42, 111; ders. FR 1962, S.152 ff (155); ders. in Tipke-Kruse, RAO Bd.I, § 201 Anm.3 a; Paulick, Die Auskunftspflicht der Steuerpflichtigen und dritter Personen im Steuerermittlungs-, Steueraufsichts- und Steuerstrafverfahren und ihre rechtsstaatlichen Grenzen, in Gegenwartsfragen des Steuerrechts. FS für Armin Spi-

taler, 1958, S. 53 ff (105 f) (Abk. Auskunftspflicht); ders., Die steuerliche Auswertung statistischer Unterlagen, FR 1958, S. 50 ff (55); v. Wallis, Umfang und Grenzen der Steueraufsicht, DStZ 1968, S. 175 ff (178); Starck, BB 1970, S. 184; Koch, in BRK, Vorbem. 1 Vor § 190; Vogel, F., a. a. O. S. 17; Gernert, a. a. O. S. 14; Müller, W., a. a. O. S 38 ff (43).

141) RFH Bd. 33, 248 ff (257).

142) StuW 1932 I, Sp. 1347 ff (1371).

143) a. a. O.

144) RFH RStBl 1933, S. 667; RFH RStBl 1933, S. 676 f (677); RFH RStBl 1934, 1572 f (1572).

145) RFH Urt. v. 27. 2. 1935, RStBl 1935, S. 596 f (596).

146) Reinhardt, DStZ 1935, S. 5 ff (17).

147) RFH Bd. 39, S. 228 ff (230 ff).

148) RFH RStBl 1936, S. 762 f (763); RFH RStBl 1936, S. 764 f (764); RFH Bd. 39, S. 291 ff; Bd. 40, S. 221 ff (223); RFH RStBl 1937, 539 ff (540); RFH Bd. 42, S. 282 ff (283 f); Bd. 44, S. 72 ff; Bd. 44, S. 345 ff (347).

149) VG Würzburg, Urt. v. 28. 2. 1951, BB 1951, S. 241.

150) Allerdings ist auffallend, daß das VG Würzburg einen begründeten Verdacht der Steuerhinterziehung als Voraussetzung des § 201 Abs. 1 AO fordert; ob es sich dabei um eine terminologische oder substantielle Differenz handelt, ist nicht erkennbar, die Übernahme der früheren RFH-Rspr. deutet aber auf ersteres hin.

151) Bd. 56, 65 ff (68 f).

152) BFH Bd. 56, 122 ff (123); BFH BStBl 1955 III, S. 30 ff (31); BFH BStBl 1955 III, S. 383 f (384); FG Stuttgart, BB 1956, S. 518; BFH BStBl 1956 III, S. 309 ff (310); BFH BStBl 1957 III, S. 426 f (427); BFH Bd. 56, 409 ff (411 ff); BFH BStBl 1961 III, S. 265 ff.

153) BFH Bd. 56, 122 ff (126); Bd. 69, 409 ff (416); vgl. auch Müller, W., a. a. O. S. 56.

154) BFH Bd. 91, 351 ff (359 ff).

155) Paulick, Auskunftspflicht, S. 55 ff.

156) Vogel, K., Grenzen, S. 199 ff.

157) Der BFH gebraucht den Terminus Anlaß statt Anhalt, m.E. handelt es sich dabei nicht um einen substantiellen Unterschied, etwa der Intensität nach, vgl. zu diesen terminologischen Differenzen Müller, W., a.a.O. S.53 ff (55), der den Begriff "begründeter Anlaß" für richtig hält.

158) Vgl. dazu kritisch Löffler, Das Chiffregeheimnis und die Unteilbarkeit der Pressefreiheit, AfP 1975, S.730 ff (732).

159) BFH Bd.110, 468 ff (472 f).

160) Zum Begriff begründeter Anlaß vgl. auch Hensel, StuW 1932 I, Sp. 1347 ff (1367) u. Vogel, K., Grenzen, S.209, die einen konkreten Anhaltspunkt im Einzelfall fordern, während Tipke, Steuerrecht, S.426 u. Betriebsprüfung, S.41 die Erfahrungen des FA ausreichend lassen sein will.

161) StuW 1932 I, Sp.1347 ff (1367, 1369 ff, 1371); Gegenmeinung bei Reinhardt, DStZ 1935, S.5 ff (17).

162) Kein begründeter Anlaß nötig: Becker, StuW 1937 I, Sp.1385 ff (1394, 1402 ff); Weisse, a.a.O. S.43 f; Steinweg, Zur Auskunftspflicht dritter Personen im Steueraufsichtsverfahren, DStZ 1938, S.589 ff (593); Barske, RAO, S.118; Schlüter, Auskunftspflicht Dritter, S.24 ff (26); Nieberl, Schweigepflichten im Wirtschaftsleben und finanzamtliche Auskunftsbefugnis, FR 1955, S.390 ff (392); Delhey, Zur Frage der Vorlagen von Vorstands- und Aufsichtsprotokollen im Rahmen einer Betriebsprüfung, StBp 1961, S.61 ff (63 ff); Lohmeyer, Vorlage von Vorstands- und Aufsichtsratsprotokollen bei der Betriebsprüfung, WPg 1964, S.182 ff (183); Berger, RAO, § 201, Abt.oo/241; aber schon anders ders., Streifzug durch den Gesetzentwurf der Bundesregierung zu einer neuen AO - ausgewählte Fragen, DStR 1971, S.615 ff (616); Koch, in BRK, § 201 AO, Anm.1;
zweifelnd Tipke, FR 1962, S.152 ff (155), aber bereits begründeten Anlaß bejahend - wenn auch mit Einschränkungen -: Tipke, Betriebsprüfung, S.40 f, ders., Steuerrecht, S.426; vgl. auch Tipke-Kruse, Reichsabgabenordnung, Bd.I, 1961, Vor §§ 190 bis 201, Anm.4 (Abk. RAO 1961); Müller, W., a.a.O. S.51 ff;
begründeten Anlaß bejahend: Hoeres, Wie weit gehen die Befugnisse der Steuerbehörden zur Aufdeckung unbekannter Steuerfälle, DStZ 1933, S.457 ff (459); Westheimer, a.a.O. S.33 f; Herrmann, FR 1952, S.169; Luxembourg, a.a.O. S.107 ff; Paulick, FR 1956, S.506 ff (510); Wernscheid, a.a.O. S.82 ff m.w.N., 86 ff; Vogel, K., JZ

1960, S. 316 ff (317 f); ders., Betriebsprüfung, Berichtigungsveranlagung und Rechtskraft, BB 1958, S. 1298 ff (1302); ders., Grenzen, S. 209; Münzner, Brezing, Zur Vorlagepflicht von Aufsichtsrats- und Vorstandsprotokoll bei Betriebsprüfungen, WPg 1964, S. 262 ff (267); Hanke, Die Grenzen der steuerlichen Betriebsprüfung, 1965, S. 54 ff (57); Spanner, FR 1965, 473 ff (475); v. Wallis, DStZ 1968, S. 175 ff (176 f); Mattern, Grenzen der steuerrechtlichen Betriebsprüfung, BB 1968, S. 921 ff (923); Mattern-Messmer, Reichsabgabenordnung. Grundgesetz Art. 105 ff, 1964, § 201 Rdn. 1298 f; Kühn, Abgabenordnung, 11. Aufl. 1974, § 201 Anm. 3 (Abk. AO); Paulick, in H-H-Sp, § 201 Rdn. 4 a u. Vor § 190 Anm. 9; Hanke, Die Frage nach den Grenzen der steuerlichen Betriebsprüfung vor dem Großen Senat des Bundesfinanzhofes, BB 1968, S. 163 ff (164); Starck, BB 1970, S. 181 ff (183); Löffler-Faut, Pressefreiheit und Chiffregeheimnis, BB 1974, S. 193 ff (193 f); Löffler, AfP 1975, S. 730 ff (732); Mußgnug, Anm. zu BFH Urt. v. 25.10.1973, AfP 1974, S. 666 ff (667); Rasenack, Pressefreiheit, Chiffregeheimnis und steuerliches Aufsichtsverfahren, DÖV 1975, S. 256 ff (257).

163) Bd. 91, 351 ff (360).

164) Vogel, K., JZ 1960, 316; so auch Tipke-Kruse, RAO 1961, Vor §§ 190 bis 201 Anm. 4; Hanke, a. a. O. S. 59.

165) AO 1977 v. 16. 3. 1976, BGBl 1976 I, S. 613 ff; AO-Entwurf v. 19. 3. 1971, BT-Drs. VI/1982; vgl. auch Fn 50.

166) Vgl. dazu Fn 47.

167) Vgl. Fn 48.

168) Vgl. Tipke, FR 1971, S. 168 ff (170) u. StuW 1971, S. 95 ff (105).

169) Bericht und Antrag des Finanzausschusses (7. Ausschuß) zu dem von den Fraktionen der SPD/FDP eingebrachten Entwurf einer Abgabenordnung - BT-Drs. VII/79 - v. 7. 11. 1975, BT-Drs. VII/4292. Die Bedeutung des § 85 AO werten in diesem Sinne auch: Tipke-Kruse, AO, Std. März 1977, § 85 Rdn. 5; Tipke, Steuerrecht, 4. Aufl., S. 439 f; Koch, AO 1977, § 85 Rdn. 1 ff; Schwarz, Dumke, Frotscher, a. a. O., § 85 Rdn. 5; Hellwig, a. a. O., S. 137; Kühn-Kutter, a. a. O., S. 227 f; Sudau, Lammerding, Brauel, a. a. O. S. 210 f.

170) BT-Drs. VI/1982, S. 132.

2. ABSCHNITT

1) § 53 Abs. 1 Nr. 5 StPO a. F.

2) § 83 Abs. 1 Nr. 5 ZPO a. F.

3) § 84 Abs. 1 FGO.

4) Vgl. RFH Bd. 42, 282 ff (283); BFH Bd. 56, 122 ff (125); Bd. 69, 409 ff (414); differenzierter BFH Bd. 110, 468 ff (473 f).

5) BGBl 1953 I, S. 735 ff.

6) Vgl. hierzu Löffler, Presserecht Bd. II, 2. Aufl. 1968, § 23 Rdn. 20 f; Gutachtliche Äußerung des Deutschen Presserats gegenüber dem BVerfG zur Frage des Zeugnisverweigerungsrechts v. 18. 3. 1963 in Deutscher Presserat, Tätigkeitsbericht 1963, 1964, S. 58 ff.

7) Vgl. NJW 1958, S. 1384 f: Löffler, Arbeitstagung des Studienkreises für Presserecht und Pressefreiheit; Resolutionen des Deutschen Presserats v. 2. 12. 1957 (S. 47), v. 11. 12. 1962 (S. 61), v. 24. 9. 1963 (S. 64), v. 2. 10. 1964 (S. 65), v. 9. 12. 1965 (S. 70), in Tätigkeitsbericht des Deutschen Presserats 1965, 1966; vgl. auch die Zusammenstellung von Gesetzen und Gesetzentwürfen zum Zeugnisverweigerungsrecht, AfP 1964, S. 468 ff.

8) BGBl 1964 I, S. 1067 ff.

9) Aus diesem Grunde war im Modellentwurf für ein Landespressegesetz v. 1. 2. 1963, vorgelegt durch die Konferenz der Innenminister der Länder noch keine Regelung über das Zeugnisverweigerungsrecht der Presse enthalten; vgl. Text des Entwurfs, in Deutscher Presserat, Tätigkeitsbericht 1963, 1964, S. 43 ff, sowie Stellungnahme des Deutschen Presserats zum Modellentwurf für ein Landespressegesetz v. 2. 4. 1963, a. a. O. S. 51 ff (58).

10) Baden-Württemberg: Gesetz über die Presse (Landespressegesetz) v. 14. 1. 1964 (GBl Bad. - Württemb. S. 11 ff);
Bayern: Gesetz über die Presse v. 3. 10. 1949 (BayBS I S. 310), geändert durch Gesetz v. 31. 7. 1970 (GVBl S. 345) u. § 3 Gesetz zur Vereinfachung verwaltungsrechtlicher Vorschriften v. 27. 10. 1970 (GVBl S. 469);
Berlin: Berliner Pressegesetz v. 15. 6. 1965 (GVBl Berl. S. 744 ff);
Bremen: Gesetz über die Presse (Pressegesetz) v. 16. 3. 1965 (GBl Brem. S. 63);
Hamburg: Hamburgisches Pressegesetz v. 29. 1. 1965 (HambGVBl S. 15);

Hessen: Hessisches Gesetz über Freiheit und Recht der Presse i. d. F. d. Bekanntmachung v. 20.11.1958 (GVBl Hess. S.183) u. des Zweiten Änderungsgesetzes v. 22.2.1966 (GVBl Hess. S.31);
Niedersachsen: Niedersächsisches Pressegesetz v. 22.3.1965 (GVBl Nds. S.9);
Nordrhein-Westfalen: Pressegesetz für das Land Nordrhein-Westf. (Landespressegesetz NW) v. 24.5.1966 (GVBl NRW S.340) i. d. F. d. Änderungsgesetzes v. 16.12.1969 (GVBl NRW S.22);
Rheinland-Pfalz: Landesgesetz über die Presse (Landespressegesetz) v. 14.6.1965 (GVBl Rh-Pf. S.107);
Schleswig-Holstein: Gesetz über die Presse (Landespressegesetz) v. 19.6. 1964 (GVBl Schl. - H. S.71);
Saarland: Gesetz Nr. 817, Saarländisches Pressegesetz (SPresseG) v. 12.5. 1965 (ABl Saar S.409).

11) Vgl. dazu insgesamt Löffler, Presserecht, Bd. II, § 23 Rdn. 30.

12) BGBl 1975 I, S.1973 ff.

13) BVerfGE 36, 193 ff (201).

14) BVerfGE 36, 314 ff (319 f).

15) BVerfGE 20, 162 ff (187 ff).

16) Zu den Regelungen des neuen Gesetzes genauer: Gehrhardt, Das neue Zeugnisverweigerungsrecht der Publizisten, AfP 1975, S.843 ff; Groß, Neuregelung des journalistischen Zeugnisverweigerungsrechts, NJW 1975, S.1763 ff; Kunert, Das Gesetz über das Zeugnisverweigerungsrecht der Mitarbeiter von Presse und Rundfunk, MDR 1975, S.885 ff; Gehrhardt, Zur Unbeschränktheit des Zeugnisverweigerungsrechts der Mitarbeiter von Presse und Rundfunk, MDR 1976, S.461 ff; Delitz, Zweifelsfragen zum neuen strafprozessualen Zeugnisverweigerungsrecht der Presse, AfP 1976, S.106 f;
zur parlamentarischen Gesetzgebungsarbeit und außerparlamentarischen Behandlung des Gesetzentwurfs: Zeugnisverweigerungsrecht der Mitarbeiter von Presse u. Rundfunk, Film und Recht 1975, S.237 ff; Jahn, Schutz der Informationsquelle. Aktuelle Gesetzgebungsfragen im Gespräch der wissenschaftlichen Bereiche, Film und Recht 1975, S.471 ff; Erkel, Appel, Theisen, Peters, Strafrechtlicher Schutz der Informationsquellen in Presse und Rundfunk, in Schriftenreihe des Instituts für Rundfunkrecht an der Universität zu Köln, Bd.19, 1975, passim.

17) BT-Drs. VII/2539, S.14, 20 ff.

18) BT-Drs. VII/2539, S.8.

19) BT-Drs. VII/2539, S. 9.

20) Vgl. dazu Gehrhardt, AfP 1975, S. 843 ff (844, Anm. 5); ZV+ZV 1975, S. 392 f (392); Resolution des Deutschen Presserats zur Neuregelung des Zeugnisverweigerungsrechts der Presse, AfP 1974, S. 561.

21) BT-Drs. VII/3118, S. 4: Nur eine Minderheit verblieb bei ihrer Ansicht, eine ungleiche Regelung des Zeugnisverweigerungsrechts für den redaktionellen Teil und den Anzeigenteil sei verfassungsrechtlich bedenklich.

22) Vgl. dazu: Die aktuelle Information: Zeugnisverweigerungsrecht der Mitarbeiter von Presse und Rundfunk, Film und Recht 1975, S. 237 ff (239).

23) Vgl. Entwurf einer AO, BT-Drs. VI/1982, Begründung S. 136 f: Zu § 116.

24) Vgl. Fn 13; s. BR-Drs. 124/74, Begründung S. 3 f.

25) BR-Drs. 124/74.

26) Vgl. Fn 10.

27) BR-Drs. 124/1/74.

28) a. a. O. S. 2.

29) a. a. O.: Art. 1 Ziff. 1 a des Entwurfes.

30) Begründung II 1 d S. 9 f: sie floß auch weitgehend ein in die Begründung des Gesetzentwurfs der BReg v. 17. 9. 1974, vgl. Fn 19.

31) BT-Drs. VII/1681.

32) Vgl. z. B. § 1 Ziff. 2: § 53 b Abs. 2.

33) Vgl. auch § 1 Ziff. 2 des Entwurfes, wo eine vergleichbare Regelung für § 53 b Abs. 1 StPO vorgesehen war.

34) BT-Drs. VII/1681, S. 7.

35) BVerfGE 21, 271 ff.

36) Vgl. ZV+ZV 1975, S. 114 f (115).

37) Vgl. Fn 10.

38) BFH Bd. 110, 468 ff.

39) FG Hamburg, Urt. v. 28. 8. 1969, EFG 1970, S. 43 ff.

40) a. a. O. S. 476 f.

41) So auch: FG Hamburg, EFG 1970, S. 43 ff (44); Löffler-Faut, BB 1974, S. 193 ff; Tipke-Kruse, RAO Bd. I, Anm. 5 zu § 175.

42) Vgl. Mußgnug, AfP 1974, S. 666 ff (667); Löffler-Faut, a. a. O. S. 195.

43) Vergleichbar dem der Bundestagsabgeordneten, die auch lange Zeit vergeblich um ein Zeugnisverweigerungsrecht kämpften, das dann in der Verfassung (Art. 47 GG) unmittelbar konstituiert wurde und das nun unbestritten für alle Verfahren gilt, vgl. M-D-H, Art. 47, Anm. 13; v. Mangoldt-Klein, Das Bonner Grundgesetz, Bd. II, 2. Aufl. 1964, Art. 47, Anm. III 5 d (Abk. v. Mang. - Klein, GG); Hamann-Lenz, Das Grundgesetz für die BRD v. 23. Mai 1949, 3. Aufl. 1970, Art. 47, Anm. 2 (Hamann-Lenz, Das Grundgesetz).

44) Rebmann-Ott-Storz, Das baden-württembergische Gesetz über die Presse vom 14. 1. 1964 (Landespressegesetz), 1964, Vorbem. 10 vor § 23 LPG.

45) Gemeinsamer Bericht des Innen- und des Rechtsausschusses, in Ausschußberichte der Hamburger Bürgerschaft aus dem Jahre 1964, November 1964, Nr. 91 u. Mitteilungen des Senats an die Bürgerschaft, Nr. 322, in Verhandlungen zwischen Senat und Bürgerschaft, Jahrg. 1963, S. 845, 862; dieser Qualifizierung der LPGe stimmt die Lit. zu: Löffler-Faut, a. a. O. S. 195; Mußgnug, a. a. O. S. 667; wohl auch Rasenack, DÖV 1975, S. 256 ff (257 f); Bopp, Verfassungsmäßigkeit der Auskunftspflicht von Presseangehörigen im Besteuerungsverfahren, FR 1972, S. 34 ff (35); Koebel, Ein neues Landespressegesetz für Baden-Württemberg, NJW 64, S. 1108 ff (1111); Groß, Zeugnisverweigerungsrecht und Beschlagnahmeprivileg, AfP 1965, S. 542 ff (543); Löffler, Presserecht, Bd. II, S. 436 f; ders., AfP 1975, S. 730 ff (730).

46) Für das behördliche Verfahren ist Art. 108 Abs. 5 GG ausschlaggebend.

47) Vgl. dazu mit Nachweisen Bopp, a. a. O. S. 35.

48) Zeugnisverweigerungsrecht als Teil des Presserechts: Löffler, Presserecht, Bd. I, 2. Aufl. 1969, Kap. 4, Rdn. 17, Bd. II, § 23, Rdn. 26; Löffler-Faut, a. a. O. S. 194; Rebmann-Ott-Storz, a. a. O. Einl. Rdn. 21; Möhl, Das Zeugnisverweigerungsrecht der Presse im Straf- und Disziplinarverfahren, 1963, S. 43; Kaiser, Die Verfassungsmäßigkeit des Zeugnisverweigerungsrechts der Presse, NJW 1968, S. 1260 ff (1262); v. Ramdohr, Das Zeugnisverweigerungsrecht der Presse, in Das Recht am Geistesgut. Studien zum Urheber-, Verlags- und Presserecht, FS für Bappert, 1. Aufl. 1964, S. 180 ff (187); für den Bereich des Rundfunks: Müller-Pieroth-Rottmann, Strafverfolgung und Rundfunkfreiheit, in Schriften zum öffentlichen Recht, Bd. 222, 1973, S. 55;

das Zeugnisverweigerungsrecht ist dem Presserecht und dem Verfahrensrecht zuzuordnen: Pestalozza, Thesen zur kompetenzrechtlichen Qualifikation von Gesetzen im Bundesstaat, DÖV 1972, S. 181 ff (188 f); Thies, Die Zuständigkeit des Bundes und der Länder zur gesetzlichen Regelung des Zeugnisverweigerungsrechts der Presse, Diss. 1969, S. 53 ff (Abk. Zuständigkeit);
das Zeugnisverweigerungsrecht ist Verfahrensrecht: Bopp, FR 1972, S. 34 ff (36 f); Cramer, Das Zeugnisverweigerungsrecht von Presse und Rundfunk, in Recht und Staat in Geschichte und Gegenwart, H. 359/360, 1968, S. 8 ff (16); Fuhrmann, Reform des Presserechts, JR 1963, S. 459 ff (460 f); Gebhard, Das Zeugnisverweigerungsrecht der Presse im Zivilprozeß, 1973, S. 73 ff m. w. N. (insbes. 76 ff, 88); van Gelder, Die Verfassungswidrigkeit der landespresserechtlichen Zeugnisverweigerungsrechte, JZ 1969, S. 698 ff (699 f); Groß, Grundzüge des dt. Presserechts, 1969, S. 150 f; ders., Die Verfassungsmäßigkeit des Zeugnisverweigerungsrechts der Presse, NJW 1968, S. 2368 f (2369); ders., Zum Schutz des Redaktionsgeheimnisses im Verfahrensrecht, AfP 1974, S. 648 ff (649); Magen, Das Berliner Pressegesetz, JR 1965, 321 ff (327); Reh-Groß, Hessisches Pressegesetz, 1963, Vorbem. 3 zu § 1 ff; Scheer, Deutsches Presserecht, 1966, S. 352 ff (354); Thiele, Der Regierungsentwurf eines Niedersächsischen Pressegesetzes, DVBl 1963, S. 905 ff (909).

49) Nach Wiederherstellung des § 53 Abs. 1 Nr. 4 StPO a. F. durch Art. 3 Abs. 1 Nr. 17 des Vereinheitlichungsgesetzes v. 12. 9. 1950 (BGBl I, S. 735) betrachtete der hessische Gesetzgeber seine landesrechtl. Regelung als gegenstandslos u. strich sie durch Art. 1 Nr. 4 des Änderungsgesetzes v. 25. 10. 1958 (GVBl S. 152), vgl. dazu BVerfG AfP 1974, S. 565 ff (568).

50) Abgedruckt bei Lüders, Presse- und Rundfunkrecht, 1952, S. 266 ff.

51) Abgedr. in Deutscher Presserat, Tätigkeitsbericht 1963, 1964, S. 43 ff.

52) Antrag der Fraktion der FDP: Entwurf eines Gesetzes über die allgemeinen Rechtsverhältnisse der Presse (Presserechtsrahmengesetz) v. 8. 1. 64, BT-Drs. IV/1814; Antrag der Fraktion der SPD: Entwurf eines Rahmengesetzes zur Verinheitlichung des Presserechts (Presserechtsrahmengesetz) v. 20. 1. 1964, BT-Drs. IV/1849.

53) BR-Drs. 347/63.

54) BGBl 1964 I, S. 1067.

55) Zu diesen Bemühungen genauer: Thies, Zuständigkeit, S. 24 f.

56) Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der StPO: Gesetzesantrag des Landes Hessen v. 8.2.1974, BR-Drs. 124/74, Begründung S.2 u. Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der StPO, BR-Drs. 124/74, S.7 sowie Gemeinsamer Bericht des Innen- und des Rechtsausschusses, in Ausschußberichte der Hamburger Bürgerschaft aus dem Jahre 1964, November 1964, Nr. 91, zu § 22 S.7 f.

57) E 7, 29 ff.

58) So auch Rottmann, Die "wesensmäßige und historische Zugehörigkeit" und der Gesichtspunkt der "Rechtseinheit" als Elemente zur Konkretisierung von Kompetenznormen, DVBl 1974, S.407 ff (410, vgl. auch Anm.40); vgl. auch Ausschußberichte der Hamburger Bürgerschaft a.a.O. S.7 f; Antrag der SPD-Fraktion im BT: Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der StPO v. 3.12.1963 (BT-Drs. IV/1696) erneuert durch Antrag v. 11.1.1966 (BT-Drs. V/170); Antrag der FDP-Fraktion im BT: Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der StPO v. 8.1.1964 (BT-Drs. IV/1815), erneuert durch Antrag v. 29.11.1965 (BT-Drs. V/62).

59) BVerfGE 7, 29 ff (40); vgl. dazu auch Bopp, FR 1972, S.34 ff (35).

60) BVerfGE 20, 162 ff (189); 21, 50 f (51); 25, 296 ff (304).

61) BVerfGE 36, 193 ff (201 ff).

62) BVerfGE 36, 314 ff (319 ff).

63) Vgl. zu dieser Kritik genauer: Rottmann, DVBl 1974, S.407 ff; Löffler, Zum publizistischen Zeugnisverweigerungsrecht, AfP 1974, S.555 ff (556); Müller-Pieroth-Rottmann, a.a.O. S.34 ff.

64) Dies räumen auch Kritiker der BVerfG-Rspr. ein: Mußgnug, AfP 1974, 666 ff (666 f); Gehrhardt, Anm. zu BVerfG-Beschluß v. 28.11.1973, AfP 1974, S.569 f (569); Groß, AfP 1974, S.648 ff (649); Löffler, AfP 1974, S.555 ff (555); ders., AfP 1975, S.730 ff (731); vgl. auch Beschl. des BVerfG v. 30.10.1975, HFR 1976, S.30 f.

65) Vgl. BVerfG HFR 1976, S.30 f.

66) Für die landesgesetzlich geregelten Gerichts- und Verwaltungsverfahren (z.B. Disziplinarverfahren gegen Landesbeamte, Ehrengerichtsverfahren gegen Angehörige der Heilberufe, Verwaltungsverfahren bei der Gewerbeuntersagung, Entziehung der Schankkonzession, der Fahrerlaubnis etc.) gelten die Vorschriften der Landespressegesetze über das Zeugnisverweigerungsrecht der Presse weiter, vgl. Löffler, AfP 1974, 555 ff (556); Mußgnug, a.a.O. S.667; Cramer, a.a.O. S.8 ff; Rebmann-Ott-Storz, a.a.O. Vor § 23 Rdz.11.

3. ABSCHNITT

1) BFH Bd. 69, 409 ff.

2) BFH Bd. 110, 468 ff (473).

3) Die früher umstrittene Frage, ob der Begriff Presse nur die Zeitungs- und Zeitschriftenpresse oder aber auch die Buchpresse und andere nicht periodische Druckschriften umfaßt, dürfte durch die Landespressegesetze in letzterem Sinne gelöst worden sein, vgl. die frühere Entwicklung: § 2 Reichspressegesetz v. 1874, § 1 Abs. 1 Entwurf des Bundesinnenministers für ein Gesetz über das Pressewesen (abgedr. bei Lüders, a. a. O. S. 266 ff); vgl. auch Löffler, Presserecht, Bd. II, § 1 Rdn. 35; anderer Ansicht noch Schneider, F., Presse- und Meinungsfreiheit nach dem Grundgesetz, 1962, S. 61.

4) v. Mang. - Klein, GG, Bd. I, Art. 5 Anm. VI 3 m. w. N.; ähnlich BGH, NJW 1963, S. 665 ff (667), wo aber nicht mehr primär auf den Rechtsbegriff "Presse", sondern auf den Schutzber. d. Pressefreih. abgestellt ist; vgl. zu Stimmen der Presse selbst und Kritik dazu: Schneider, F., a. a. O. S. 139 ff.

5) Schüle, Zivilrechtlicher Persönlichkeitsschutz und Grundgesetz, in Persönlichkeitsschutz und Pressefreiheit, 1960, S. 47 ff (61 f).

6) Im Ergebnis ebenso: Lerche, Presse, Pressefreiheit, in Ev. Staatslexikon, 1. Aufl. 1966, Sp. 1601 ff (1601 f); Herzog, in M-D-H, Art. 5, Anm. 128, der aber zwischen Pressebegriff und Schutzbereich der Pressefreiheit nur ungenau unterscheidet.

7) BT-Drs. VII/2104, S. 85: Bericht der Bundesregierung über die Lage von Presse u. Rundfunk in der BRD v. 15. 5. 1974.

8) Lerche, a. a. O.; so auch statt vieler Herzog in M-D-H, Art. 5 Anm. 129; Löffler, Presserecht Bd. I, Kap. 5 Rdn. 86.

9) Einige Autoren (z. B. Herzog, a. a. O. Rdn. 127 ff u. Löffler, Presserecht, Bd. II, § 1 Rdn. 37) wollen beide Komplexe nicht unterscheiden, was aber systematisch wohl geboten ist.

10) Vgl. Fn 4.

11) Vgl. zum Begriff "öffentliche Aufgabe" genauer: Czajka, Pressefreiheit und "öffentliche Aufgabe" der Presse, in res publica, Beiträge zum öffentlichen Recht, Bd. 20, 1968, S. 69 ff; Klein, H. - P., Die öffentliche Aufgabe der Presse, in Journalismus, Bd. 6, n. F. 1973; Thies, Zuständigkeit, S. 119 ff, m. w. N.; Herzog, a. a. O. Rdn. 118 ff.

12) Vgl. Schneider, F., a.a.O. S.136 f, 117 f; im Ergebnis ebenso: Schüle, a.a.O. S.61 f; Fröhler, Werbefernsehen und Pressefreiheit, in Beiträge zum Rundfunkrecht, H.4, 1965, S.20 ff, 22; Scheer, Deutsches Presserecht, S.184 ff; Erdsiek, Umwelt und Recht, NJW 1963, S.1390 ff (1392) m.w.N.; BGH NJW 1963, S.665 ff (667).

13) Groß, Öffentliche Aufgabe der Presse und Pressefreiheit, NJW 1963, 893 f (894) m.w.N.

14) M-D-H, Art.5 Rdn.128.

15) Vgl. dazu Dagtoglou, Wesen und Grenzen der Pressefreiheit, 1963, S.30 f.

16) Vgl. Dagtoglou, S.29 ff; nicht zutreffend ist aber m.E. die These, daß die restriktive Auslegung die Verwirkung eines Grundrechts ohne die materiellen und prozessualen Voraussetzungen des Art.18 GG bedeutet. Die restriktive Auslegung setzt früher an, sie läßt einen grundrechtlichen Schutz gar nicht erst entstehen; dann kann er aber auch nicht verwirkt werden i.S. des Art. 18 GG. Richtig wäre es, Art.18 GG heranzuziehen als Argument dafür, daß der Verfassungsgesetzgeber von weiten, offenen Tatbeständen bei den Grundrechten ausgeht (so auch Arndt, Buchbesprechung, NJW 1963, S.193 f (194)).

17) So im Ergebnis: Lerche, Presse, Pressefreiheit, a.a.O. Sp.1603; ders., Werbung und Verfassung, 1967, S.82 f; Dagtoglou, a.a.O. S.30 f; Thies, Zuständigkeit, S.123 m.w.N.; Kemper, Pressefreiheit und Polizei, in Berliner Abhandlungen zum Presserecht, H.2, 1964, S.31 f; Ricker, Anzeigenwesen und Pressefreiheit, 1973, S.22 ff, insbes. 30 ff; Rehbinder, Öffentliche Aufgabe der Presse: Was ist das?, NJW 1963, S.1387 ff (1388); Arndt, NJW 1963, S.193 f (194); Groß, NJW 1963, S.893 f (894); Rasenack, DÖV 1975, S.256 ff (259); Herzog, in M-D-H, Art.5, Rdn.133 ff; Hamann-Lenz, Das Grundgesetz, Art.5 Anm.B 6; Löffler, Presserecht, Bd.I, Kap.5, Rdn.85 ff, Bd.II, § 1, Rdn.37 m.w.N.; so auch BVerfGE 30, 336 ff (347); E 34, 269 ff (283); BGHZ 36, 77 ff (81 f); BGH JZ 66, S.478 ff; BGH NJW 1966, S.1617 ff (1619); OLG Nürnberg, MDR 1963, S.412 f; OLG Köln, NJW 1963, 1634 ff (1635).

18) So Lerche, Werbung und Verfassung, S.83; Rasenack, DÖV 1975, S.256 ff (259).

19) BVerfG, Urt. v. 4.4.1967, E 21, 271 ff.

20) a.a.O. S.278 ff; in diesem Zusammenhang wird auch i.S. des Art.19 Abs.3 GG klargestellt, daß das Grundrecht der Pressefreiheit auch für juristische Personen gilt.

21) a.a.O. S.278.

22) a.a.O. S.278 f; insoweit schloß sich das BVerfG seiner std. Rspr. an, wonach die Freiheit der Presse von der Beschaffung der Information bis zur Verbreitung von Nachricht u. Meinung gewährleistet ist.

23) Letzteres sei der Regelfall, meint das Gericht; dennoch gebe es Anzeigen in denen der Anzeigende seine Meinung äußert: so bedienten sich politische Parteien, wirtschaftliche u. kulturelle Vereinigungen sowie Einzelpersonen häufig des Anzeigenteils von Zeitungen, um ihren Standpunkt der Allgemeinheit gegenüber zu vertreten und für ihre Bestrebungen zu werben. Das Gericht bringt zur umstrittenen Frage der Werbung als Meinungsäußerung jedenfalls zum Ausdruck, daß auch werbliche Äußerungen in Form von Anzeigen, Meinungen i.S. von Art.5 Abs.1 S.1 GG sein können. Das von der bisher h.L. u. Rspr. angeführte Argument (vgl. die Zusammenstellung bei Lerche, Werbung und Verfassung, S.76 Fn.33; Leisner, Werbefernsehen und öffentliches Recht, in Schriften zum öffentlichen Recht, Bd.56, 1967, S.101 f (Abk. Werbefernsehen)), die Kommerzialität der werblichen Äußerung hindere den grundrechtlichen Schutz des Art.5 Abs.1 GG, wird zu Recht nicht mehr als ausschlaggebend angesehen, vgl. dazu Lerche, a.a.O. S.76 ff insbes. S.81 f; v.Köller, Meinungsfreiheit und unternehmensschädigende Äußerung, in Schriften zum öffentlichen Recht, Bd.140, 1971, S.160 ff, insbes. auch S.163 Fn 107 m.w.N. (Abk. Meinungsfreiheit).

24) a.a.O. S.279.

25) a.a.O. S.279.

26) BVerfGE 12, 205 ff (259 f).

27) BVerfG AfP 1973, S.423 ff (427).

28) So Schmitt Glaeser, Die Meinungsfreiheit in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (1. Teil), in AöR Bd.97, 1972, S.60 ff (69), (Abk. Meinungsfreiheit, Teil 1); auch Herzog a.a.O. Art.5 Rdn.51, zieht das Urteil zum Beweis dafür heran, daß eine Unterscheidung von Meinung u. Nachricht unmöglich ist; vgl. weitere Stimmen bei Herzog, a.a.O., Art.5 Rdn.50 Fn 1, 2.

29) So auch Schmitt Glaeser, a.a.O. S.70.

30) Schmitt Glaeser, a.a.O. S.71.

31) So Ricker, Anzeigenwesen und Pressefreiheit, S.18 f u.a.; vgl. auch Ricker, a.a.O. S.54 ff.

32) Ob sie als Meinungsäußerung des Anzeigenden grundrechtlich geschützt sein kann (vgl. Fn 23), muß nicht näher untersucht werden, da es in unserem Zusammenhang nur um das Auskunftsverlangen der Steuerbehörden ggü. dem Verlag u. damit um das Chiffregeheimnis des Verlages geht.

33) Vgl. v. Mang. -Klein, GG, Art. 5 Anm. VI 1, 2; Forsthoff, Tagespresse und Grundgesetz, DÖV 1963, 633 f; Dagtoglou, a. a. O. S. 12, Czajka, a. a. O. S. 95 ff, insbes. 102 ff; s. dazu genauer: Ricker, a. a. O. S. 16 f m. w. N.

34) So die h. L.: vgl. z. B. Scheuner, Pressefreiheit, VVDStRL 22, 1965, S. 64 m. w. N.; v. Mang. - Klein, GG, Art. 5 Anm. III 1; Zusammenstellung der Lit. bei Schmitt Glaeser, a. a. O. S. 68 Fn 12; so für die Werbeaussage, Lerche, Werbung und Verfassung, S. 86; wohl auch v. Köller, a. a. O. S. 160 Fn 96; vgl. auch Lerche, Diskussionsbeitrag zum Referat Kübler - Boykott gegen Presse - AfP 1973, S. 411 ff (411); anders insbes. Herzog, a. a. O. Art. 5 Rdn. 51 ff (vgl. dazu die Zusammenstellung bei Schmitt Glaeser, a. a. O. S. 68 Fn 15).

35) Lerche, Presse, Pressefreiheit, a. a. O. Sp. 1603.

36) Vgl. dazu Ricker, a. a. O. S. 21 m. w. N.

37) Lerche, a a. O. Sp. 1603.

38) So die h. M.: vgl. Herzog, in M-D-H, Art. 5 Rdn. 134; Hamann-Lenz, Das Grundgesetz, Art. 5 Anm. B 6; Löffler, Presserecht, Bd. I, Kap. 5 Rdn. 143; Schmidt-Bleibtreu-Klein, Komm. zum GG, 3. Aufl. 1973, Art. 5 Rdz. 10 (Abk. GG); Klein, H. - P., a. a. O. S. 87; Reisnecker, Das Grundrecht der Pressefreiheit und die Schranken der allgemeinen Gesetze i. S. d. Art. 5 Abs. 2 GG, Diss. 1960, S. 74 m. w. N.; Ricker, a. a. O. S. 21 m. w. N. in Fn 74.

39) Vgl. Leisner, Werbefernsehen, S. 101 f; zweifelnd auch Schmitt Glaeser, Meinungsfreiheit Teil 1, S. 70, Fn 19; Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der BRD, 1973, S. 160 Anm. 29 ohne Begr.

40) a. a. O. S. 101.

41) Zu dieser Definition vgl. Löffler, Presserecht Bd. I, Kap. 14 Rdn. 24.

42) Vgl. dazu Löffler, Presserecht Bd. I, Kap. 14 Rdn. 23 m. w. N.; Ricker, a. a. O. S. 34, der insbesondere auf den ökonomischen Bereich abstellt, wo die Anzeige den bedeutendsten Faktor für die Regelung des Verhältnisses von Angebot u. Nachfrage darstellt. Mit einer ähnlichen Begründung anerkennt auch der Oberste Gerichtshof der Vereinigten Staaten den Schutz kommerzieller

Anzeigentexte durch den Ersten Verfassungszusatz (Presse- u. Meinungsfreiheit), vgl. ZV+ZV 1975, S.1052.

43) BVerfG, a.a.O. S.279.

44) a.a.O. S.101.

45) Vgl. Fn 23.

46) So im Ergebnis auch: Arndt, Das Werbefernsehen als Kompetenzfrage, JZ 1965, S.337 ff (338, insbes. Fn 17); Schneider, H., Pressefreiheit und Anzeigenteil, AfP 1967, S.677 ff (679); Otto, Pressefreiheit und Anzeigenteil, Publizistik 1968, S.272 ff (277); Löffler-Faut, BB 1974, S.193 ff (194); Löffler, AfP 1975, S.730 ff (730); ders., Presserecht, Bd. I, Kap. 14 Rdn.23, Bd. II, § 3, Rdn.35; Schmidt-Bleibtreu-Klein, GG, Art.5 Rdz.10; Leibholz-Rinck, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 4.Aufl. 1971, Art.5 Anm.4; BFH Bd.110, 468 ff (473 f); Ricker, a.a.O. S.22 ff: Ricker will den Schutz des Anzeigenteils durch die materielle Pressefreiheit begründen über den Begriff der öffentlichen Aufgabe der Presse als Ursache für den erweiterten Stellenwert der Pressefreiheit ggü. der allgem. Meinungsfreiheit. Mit derselben Argumentation wie das BVerfG kommt er dabei zu dem Ergebnis, daß die Presse auch im Anzeigenteil öffentl. Aufgaben erfüllt u. somit auch in diesem Bereich den Schutz der materiellen Pressefreiheit genießt.

47) a.a.O. S.279 f.

48) S. S.41 f des Textes.

49) Vgl. Fn 11.

50) BVerfGE 10, 118 ff (121).

51) BVerfGE 10, 118 ff (121); 12, 205 ff (260 f); 20, 162 ff (175 f); 36, 193 ff (204).

52) Zum Probl. der institutionellen Garantie der Pressefreiheit vgl. genauer: Ridder, Meinungsfreiheit, in Die Grundrechte. Handbuch der Theorie und Praxis der Grundrechte, 2.Bd. 1954, S.243 ff (249 ff); Schneider, P., Pressefreiheit und Staatssicherheit, 1968, S.43 ff; Lerche, Verfassungsrechtliche Fragen zur Pressekonzentration. Rechtsgutachten auf Anregung des Bundesverbandes Deutscher Zeitungsverleger e.V., in Berliner Abhandlungen zum Presserecht, H.14, 1971, S.21 ff, insbes. S.24 Fn 33 m.w.N., 45 ff (Abk. Verfassungsrechtl. Fragen); ders., Verfassungsrechtliche Aspekte der inneren Pressefreiheit, in Berliner Abhandlungen zum Presserecht, H.19, 1974, S.31 ff (Abk. Verfassungsrechtl. Aspekte);

Schneider, H., Verfassungsrechtliche Grenzen einer gesetzlichen Regelung des Pressewesens. Rechtsgutachten auf Anregung des Bundesverbandes Deutscher Zeitungsverleger e. V., in Berliner Abhandlungen zum Presserecht, H. 15, 1971, S. 45 ff (Abk. Verfassungsrechtl. Grenzen); Weber, Innere Pressefreiheit als Verfassungsproblem, in Berliner Abhandlungen zum Presserecht, H. 16, 1973, S. 61 ff (Abk. Innere Pressefreiheit); Herzog, a. a. O. Art. 5 Rdn. 11 ff; Ricker, a. a. O. S. 36 ff.

53) BVerfGE 20, 162 ff (175 f); 36, 193 ff (204).

54) Herzog, a. a. O. Art. 5, Rdn. 140; Kemper, a. a. O. S. 32; Leisner, a. a. O. S. 211 m. w. N.

55) Statt vieler vgl. Arndt, JZ 65, S. 337 ff (338); BGHZ 19, 392 ff (399).

56) Vgl. Lerche, Verfassungsrechtl. Fragen, S. 45 ff m. w. N.; ders., Verfassungsrechtl. Aspekte, S. 32; Arndt, JZ 65, 337 ff (338); Schneider, P., a. a. O. S. 68; Ricker, a. a. O. S. 43; BVerfGE 20, 162 ff (175).

57) Löffler, Presserecht Bd. I, Kap. 5 Rdn. 64; so auch OVG Berlin, JuS 76, S. 115.

58) Vgl. Bericht der Bundesreg. über die Lage von Presse u. Rundfunk in der BRD v. 15. 5. 1974, BT-Drs. VII/2104, S. 29 f; s. auch S. 59 ff des Textes.

59) Vgl. Arndt, JZ 65, 337 ff; Bachof, Verbot des Werbefernsehens durch Bundesgesetz?, in Beiträge zum Rundfunkrecht, H. 9, 1966, S. 31; Dagtoglou, a. a. O. S. 12; Häntzschel, in Anschütz-Thoma, Dt. Staatsrecht, Bd. II, S. 655 Anm. 12; Hamann-Lenz, Das Grundgesetz, Art. 5 Anm. B 6 m. w. N.; Herzog, in M-D-H, Art. 5 Anm. 140; Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der BRD, S. 160; Jürgens, Verfassungsmäßige Grenzen der Wirtschaftswerbung, in Verwaltungsarchiv, 53. Bd. 1962, S. 105 ff (112 f); v. Köller, a. a. O. S. 176, m. w. N. in S. 176 Fn 47; Leisner, a. a. O. S. 209 ff, m. w. N. in S. 211 Fn 373; Lerche, Rechtsprobleme des Werbefernsehens, 1965, S. 30 m. w. N. in Fn 159; Ricker, a. a. O. S. 42 f; Scheuner, a. a. O. S. 16, 68; BGHZ 19, 392 ff (399); BSG NJW 1964, S. 1691 ff (1693); wohl auch OLG München, NJW 1958, S. 1298 ff (1302); LG Hannover, AfP 1974, S. 670 f (670); a. A. Fröhler, Werbefernsehen und Pressefreiheit, S. 19 f.

60) BVerfGE 21, 271 ff (278 f).

61) BVerfGE 20, 162 ff; vgl. auch zuletzt BVerfGE 36, 193 ff (204).

62) BVerfGE 20, 162 ff (176).

63) a. a. O. S. 187 ff.

64) a.a.O. S.216 ff.

65) Daraus will Herzog, a.a.O. Art.5 Rdn.122 Fn 3 wohl den Schluß ziehen, daß von einem verfassungsrechtl. gesicherten Redaktionsgeheimnis nicht ausgegangen werden kann; im Ergebnis ebenso Schnur, Pressefreiheit, VVDStRL 22, 1965, S.101 ff (149 ff).

66) BVerfG a.a.O. S.216; vgl. auch BVerfGE 36, 193 ff (204).

67) So auch Hamann-Lenz, Das Grundgesetz, Art.5 Anm.B 6; vgl. auch Schneider,P., a.a.O. S.72 f; Thies, Zuständigkeit, S.113 ff; dieses Ergebnis wird auch gestützt durch die Anerkennung des Redaktionsgeheimnisses in den LPGen u. in der Neuregelung des Gesetzes über das Zeugnisverweigerungsrecht der Mitarbeiter von Presse u. Rundfunk 1975 (vgl. dazu S.26 ff des Textes); a.A. Huppertz, Zeugnisverweigerungsrecht, Beschlagnahme- u. Durchsuchungsverbot zu Gunsten des Rundfunks im Strafprozeß, 1971, S.73 ff.

68) Darauf weist Mußgnug, AfP 1974, 666 ff (668) hin.

69) So auch Löffler-Faut, BB 1974, S.193 ff (194), die als Beispiele für Vertraulichkeit Inserenten aufführen, die ihre Stellung wechseln wollen, die ein größeres Darlehen oder eine Unternehmensbeteiligung suchen oder geben wollen, die Heiratsanzeigen aufgeben; Löffler, AfP 1975, S.730 ff (731); a.A. ohne Begründung Tipke-Kruse, RAO, § 175 Anm.7 h.

70) BFH Bd.110, 468 ff (473).

71) FG Hamburg, EFG 1970, S.43 ff (45).

72) Vgl. zuletzt BFH Bd.69, 409 ff (414).

73) Vgl. zum Begriff "allgemeine Gesetze" in der Lit.: Schwark, Der Begriff der "Allgemeinen Gesetze" in Art.5 Abs.2 des Grundgesetzes, in Schriften zum öffentlichen Recht, Bd.121, 1970, insbes. S.53 ff (Abk. Allgemeine Gesetze); Schmitt Glaeser, Die Meinungsfreiheit in der Rechtsprechung des BVerfG (Schluß), in AöR Bd.97, 1972, S.276 ff (Abk. Meinungsfreiheit, Schluß); Herzog, a.a.O. Art.5 Rdn.241 ff; Lerche, Presse, Pressefreiheit, a.a.O. Sp.1605 f; ders., Verfassungsrechtl. Fragen, S.53 ff; Schneider,H., Verfassungsrechtl. Grenzen, S.54 ff; Dittrich, Pressekonzentration und Grundgesetz, 1971, S.56 ff; v.Köller, a.a.O. S.186 ff; Weber, Innere Pressefreiheit, S.46 ff; Klein,H., Medienpolitik und Pressefreiheit, AfP 1973, S.494 ff; Kunert, Pressekonzentration und Verfassungsrecht, in Berliner Abhandl. zum Presserecht, H.11, 1971, S.79 ff; Bettermann, Die allgemeinen Gesetze als Schranken der Pressefreiheit, JZ 1964, S.601 ff.

74) BVerfGE 7, 198 ff.

75) Vgl. Smend, Das Recht der freien Meinungsäußerung, VVDStRL 4, 1928, S. 44 ff, insbes. 51 ff.

76) Vgl. Häntzschel, in Anschütz-Thoma, Dt. Staatsrecht, Bd. II, § 105 Anm. II C; Rothenbücher, Das Recht der freien Meinungsäußerung, VVDStRL 4, 1928, S. 6 ff (20).

77) Zur Kritik daran vgl. Lerche, Grundrechte der Soldaten, in Die Grundrechte. Handbuch der Theorie und Praxis der Grundrechte, 4. Bd. 1. Halbbd., 1960, S. 447 ff (474), (Abk. Grundrechte IV/1); Schwark, Allgemeine Gesetze, S. 87; Schmitt Glaeser, Meinungsfreiheit, Schluß, S. 279; Bettermann, JZ 1964, S. 601 ff (601).

78) Für die Pressefreiheit insbes. BVerfGE 10, 118 ff (121); 20, 162 ff (176 f).

79) Vgl. dazu auch Schmitt Glaeser, Meinungsfreiheit, Schluß, S. 278 m. w. N. in Fn 211.

80) Vgl. dazu Lerche, Verfassungsrechtl. Fragen, S. 53; die h. M. folgt dieser Auffassung mit nuancierten Abweichungen, vgl. z. B. Schneider, H., Verfassungsrechtl. Grenzen, S. 55 f; Kunert, a. a. O. S. 80 ff; Löffler, Presserecht Bd. II, § 1 Rdn. 53; Thies, Zuständigkeit, S. 127 ff, insbes. 131; Herzog, a. a. O. Art. 5 Rdn. 249; insoweit erheblich zu ungenau BFH Bd. 110, 468 ff (474), wo darauf abgestellt wird, daß sich §§ 201, 175 AO gegen jedermann richten (vgl. dazu Löffler, Presserecht Bd. II, § 1 Rdn. 60).

81) Vgl. dazu Herzog, a. a. O. Art. 5 Rdn. 243.

82) Vgl. Fn 74.

83) Vgl. z. B. BVerfGE 20, 162 ff (176); das BVerfG hatte im Lüth-Urt. (E 7, 198 ff, 210) noch ein höherrangiges Rechtsgut gefordert, vgl. Kritik dazu: Lerche, Übermaß, S. 114; ders., Grundrechte IV/1, S. 475; ders., Presse, Pressefreiheit, a. a. O. Sp. 1605; ders., zweifelnd auch in Verfassungsrechtl. Fragen, S. 54; v. Köller, a. a. O. S. 119 f; Schnur, a. a. O. S. 125.

84) Zusammenstellung der wichtigsten Entscheidungen bei Weber, Innere Pressefreiheit, S. 55.

85) Vgl. Schmitt Glaeser, Meinungsfreiheit, Schluß, S. 282; Bettermann, JZ 1964, S. 601 ff (602) wirft dem BVerfG vor, es ersetze die Smend'sche Güterabwägung durch eine Interessenabwägung nach zivilrechtl. Muster. Dieser Vorwurf trifft das Gericht wohl zu Unrecht, da es zumindest hinsichtl. der Rechtsgüter des Art. 5 Abs. 1 GG anders verfährt.

86) Vgl. zu den anderen Kritikansätzen Schwark, Allgemeine Gesetze, S. 86 ff; hinsichtl. des "Zirkelschlusses" Herzog, a. a. O. Art. 5 Rdn. 254; Schmitt Glaeser, Meinungsfreiheit, Schluß, S. 286 ff; Lerche, Grundrechte IV/1, S. 475 f; Schwark, a. a. O. S. 87 f; v. Köller, a. a. O. S. 197.

87) Für eine abstrakte Güterabwägung treten ein u. a.: Herzog, a. a. O. Art. 5 Rdn. 252 m. w. N.; Lerche, Übermaß, S. 150; ders., Grundrechte IV/1, S. 474; ders., Presse, Pressefreiheit, a. a. O. Sp. 1605 f; ders., wohl auch in Verfassungsrechtl. Fragen, S. 54; Schwark, a. a. O S. 87 m. w. N.;
die Methodik des BVerfG bejahen z. B.: Löffler, Presserecht Bd. II, § 1 Rdn. 107; Hesse, a. a. O. S. 152; Maunz, Deutsches Staatsrecht, 20. Aufl. 1975, § 15 Anm. I 3 c; Klein, H., Medienpolitik und Pressefreiheit, AfP 1973, S. 494 ff (495); Weber, Zur Bedeutung der "allgemeinen Gesetze", in Art. 5 Abs. 2 GG, AfP 1972, S. 303 ff (305);
die Zusammenstellung der Rspr. des BGH u. der OLGE vgl. bei Schwark, a. a. O. S. 89 ff, S. 91 Fn 55; für eine Verbindung von abstrakter und konkreter Güterabwägung, v. Köller, a. a. O. S. 203 f m. w. N.

88) BFH Bd. 110, 468 ff (474 ff).

89) BFH Bd. 110, 468 ff (475).

90) a. a. O. S. 475.

91) a. a. O. S. 475.

92) a. a. O. S. 473.

93) a. a. O. S. 475.

94) a. a. O. S. 475.

95) RFH, Gutachten v. 16. 10. 1937, Bd. 42, 282 ff; BFH v. 7. 2. 1952, Bd. 56, 122 ff; BFH-Urt. v. 1. 7. 1959, Bd. 69, 409 ff; BFH-Urt. v. 25. 10. 1973, Bd. 110, 468 ff.

96) Vgl. RFH Bd. 42, 282 ff (282 f); BFH Bd. 69, 409 ff (414).

97) Vgl. BFH Bd. 110, 468 ff (468).

98) a. a. O. S. 475.

99) HFR 1976, S. 30 f.

100) Bd. 110, 468 ff.

101) Dabei ist zumindest bemerkenswert, daß das BVerfG die Bewertung des BFH ausdrücklich nur im konkreten Einzelfall anerkennt, während es keine Aussage über das grundsätzliche Problem macht.

102) BVerfGE 10, 118 ff (121).

103) Vgl. dazu Löffler, Presserecht Bd. I, Kap. 5 Anm. 10.

104) BGBl 1975 I, S. 1973 ff, mit Berichtigung BGBl 1975 I, S. 2164.

105) BT-Drs. VII/2539, Begr. S. 9.

106) Vgl. S. 44 ff des Textes.

107) Rasenack, DÖV 1975, S. 256 ff.

108) a. a. O. S. 259.

109) Vgl. Fn 17.

110) Rasenack, a. a. O. S. 259 f; eine solche inhaltl. Differenzierung des Normbereiches fordert auch Herzog, a. a. O. Art. 5 Rdn. 259, der als Maßstab dafür die Art. 1 u. 20 Abs. 1 GG heranziehen will. Auch Rasenack behandelt den Argumentationsversuch Herzogs und gelangt zu dessen Ablehnung. Dabei ist m. E. allerdings der Ansatzpunkt der Kritik fehlerhaft, denn Herzog will nicht die jeweilige Schutztiefe der Pressefreiheit von ihrer ev. Konkurrenz mit Individualrechten bestimmen, sondern stellt einem ähnlich Art. 12 strukturierten Normenbereich des Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG den Wert konkurrierender Rechtsgüter gegenüber, um dann mittels einer Abwägung über die zulässige Beschränkung des Grundrechts entscheiden zu können.

111) a. a. O. S. 260.

112) Vgl. z. B. BVerfGE 7, 198 ff (212, 216 ff); 25, 256 ff (264).

113) a. a. O. S. 261.

114) a. a. O. S. 261 f.

115) So auch Lerche, Werbung und Verfassung, S. 83.

116) Vgl. dazu auch Ricker, a. a. O. S. 34 m. w. N., 103 ff.

117) Vgl. diese Beisp. bei Löffler, AfP 1975, S. 730 ff (731).

118) a. a. O. S. 261.

119) Vgl. dazu Ricker, a. a. O. S. 34; Löffler-Faut, BB 1974, 193 ff (196).

120) Rasenack, a.a.O. S.261; vgl. dazu hinsichtl. der Werbeaussagen die Ausführungen v. Lerche, Werbung und Verfassung, S.76 ff, insbes. seine Darlegungen zur Sinnvariabilität jeder Verfassungsbestimmung, S.80 f.

121) Vgl. dazu S.43 f u. 59 ff des Textes.

122) Bd.110, 468 ff (475).

123) Vgl. dazu oben Fn 11 sowie Scheuner, VVDStRL 22, S.74; Schnur, VVDStRL 22, 113; Ricker, a.a.O. S.22 ff.

124) S.37 ff des Textes.

125) Vgl. § 1 Schriftleitergesetz v. 4.10.1933, RGBl I, S.713 ff; dazu genauer: Stolleis, Gemeinwohlformeln im nationalsozialistischen Recht, in Münchner Universitätsschriften, 1974, S.258 ff.

126) Vgl. BVerfGE 20, 162 ff (175); Schüle, Zivilrechtlicher Persönlichkeitsschutz, S.63; Mallmann, Pressepflichten und öffentliche Aufgabe der Presse, JZ 1966, S.625 ff (629); Thies, Zuständigkeit, S.122 m.w.N. in Fn 1, 2.

127) So Herzog, in M-D-H, Art.5 Rdn.120.

128) Vgl. Mallmann, JZ 1966, S.625 ff (629), wenn sich auch aus ihrer verfassungsrechtl. Anerkennung gewisse Sekundärpflichten wie z.B. Sorgfaltspflicht bzw. Pflicht zur wahrheitsgem. Berichterstattung ergeben (vgl. dazu Mallmann, a.a.O. S.630 ff).

129) So Mallmann, a.a.O. S.629 f, insbes. Fn 41; Thies, a.a.O. S.122 m.w.N.; Lerche, Werbung und Verfassung, S.82; Ricker, a.a.O. S.26 m.w.N.; Herzog, a.a.O. Art.5 Anm.122; Hamann-Lenz, Das Grundgesetz, Art.5 Anm.6; Löffler, Presserecht, Bd. II, § 3 Rdn.19, der allerdings in der Erfüllung der öffentlichen Aufgabe ein Privileg der Presse erkennen will (a.A. Herzog, a.a.O.; Mallmann, a.a.O. S.629); in diesem Sinne ist auch die Formulierung der meisten LPGe bedenklich, die in § 1 Abs.1 S.2 (LPGe v. Bad-Württemb., Berlin, Hamburg, Niedersachsen, Rheinl.-Pf., Saarland, Schlesw.-Holst., ähnlich § 3 Abs.1 BayPrG u. Art.111 Abs.1 BV) normieren: "Die Presse dient der freiheitlichen, demokratischen Grundordnung". Zwar ist den Begründungen zu § 1 Abs.1 S.2 zu entnehmen (vgl. Mallmann, a.a.O. S.629 Fn 38), daß man im Anschl. an das BVerfG mit dieser Formel lediglich zum Ausdruck bringen wollte, daß "die institutionelle Eigenständigkeit der Presse ... ihr gerade wegen ihrer meinungsbildenden Funktion im Interesse einer freien Demokratie gewährleistet" werde. Dann hätte man

aber, wie Mallmann, a.a.O. S.630, zu Recht vorschlägt, eine andere Formulierung wählen sollen, etwa: Die Pressefreiheit dient der freiheitlichen, demokratischen Grundordnung. In der vorliegenden Form wird aber zumindest der Anschein erweckt, als sollte eine "Presserechtspflicht zum Demokratiedienst" statuiert werden, die es nicht geben kann.

130) a.a.O. S.475.

131) Zu diesem Begriff genauer vgl. Paulick, Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - sein Inhalt und seine Grenzen, in Probleme des Finanz- und Steuerrechts, FS für Bühler, 1954, S.121 ff (125 ff, 142 ff); Klein, F., Gleichheitssatz und Steuerrecht, 1966, S.211 ff; Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, S.74 ff, insbes. 90 ff; Tipke, Steuerrecht, S.35 ff m.w.N.; ders., Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht - Methode oder irrationale Spekulation, BB 1973, S.157 ff (158).

132) Vgl. dazu statt vieler: Neumark, a.a.O. S.69; Tipke, Steuerrecht, S.20 f.

133) So auch BVerfGE 6, 55 ff (70); vgl. dazu auch Paulick, a.a.O. S.141 f.

134) Vgl. Klein, F., a.a.O. S.236 ff m.w.N.

135) Vgl. Tipke, Steuerrecht, S.20; der BFH spricht dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Verfassungsrang zu, vgl. BFH Bd.95, 236 ff (239), Bd.110, 468 ff (475).

136) Zum ersten Mal im Lüth-Urt. (E 7, 198 ff, 208 f); vgl. auch Spiegel-Urt. (E 20, 162 ff, 177).

137) Lerche, Grundrechte IV/1, S.475 f.

138) Herzog, in M-D-H, Art.5 Rdn.266 f; der von Herzog (Rdn.265) grundsätzlich ebenfalls postulierte Rückgriff von Gemeinschaftsgütern auf die hinter ihnen stehenden Individualrechtsgüter verspricht im Ausgangsfall wenig Aussicht auf Erfolg, da die Rechtsgüter der Steueraufsicht nicht ausschließl. oder auch nur vornehmlich den Schutz des Einzelnen im Auge haben, sondern letztlich der Deckung des staatl. Finanzbedarfs dienen (vgl. Rasenack, DÖV 1975, S.256 ff, 259 f).

139) RFH Bd.33, 248 ff (256); so auch Löffler-Faut, BB 1974, S.193 ff (196).

140) So Löffler, AfP 1975, S.730 ff (732).

141) Löffler, a.a.O. S.732; Löffler-Faut, a.a.O. S.196.

142) So aber Rasenack, a.a.O. S.261.

143) So aber Rasenack, a.a.O. S.261.

144) Vgl. §§ 176 ff AO 1931 u. § 102 AO 1977; daher geht auch das Argument Rasenacks fehl (a.a.O. S.261), es würde eine flagrante Verletzung des Gleichheitssatzes bedeuten, wenn gewerbl. Umsätze nur deswegen einer geringeren steuerl. Aufsicht unterworfen wären, weil man sich zufällig besonders geschützter Informationsträger bedient.

145) So auch Löffler-Faut, a.a.O. S.196; Löffler, AfP 1975, S.730 ff (732).

146) So Rasenack, a.a.O. S.262; ähnlich Mußgnug, AfP 1974, S.666 ff (668).

147) Löffler, AfP 1975, S.730 ff (732); Löffler-Faut, a.a.O. S.196.

148) Mußgnug, a.a.O. S.668.

149) Vgl. dazu u. zur früheren Entwicklung: Teckentrup, Einflußfaktoren, des Text-Anzeigen-Verhältnisses bei Tageszeitungen, ZV+ZV 1968, S.1832 ff (1833).

150) Vgl. Groth, Die Zeitung. Ein System der Zeitungskunde (Journalistik) Bd.3, 1930, S.227 (Abk. Die Zeitung); vgl. auch die Darstellung bei Reumann, Entwicklung der Vertriebs- und Anzeigenerlöse im Zeitungsgewerbe seit dem 19. Jahrhundert, Publizistik 1968, S.226 ff (228, Tabelle 2: Verhältnis der Text- zu den Anzeigenseiten bei Düsseldorfer Zeitungen im Zeitraum 1880 bis 1910).

151) Bericht der Bundesreg. über die Lage von Presse u. Rundfunk in der BRD v. 15.5.1974, BT-Drs. VII/2104, S.30 f (Abk. Bericht der BReg).

152) Vgl. Bericht der BReg, BT-Drs. VII/2104, S.31, insbes. Tab.19.

153) Bericht der BReg, a.a.O. S.33.

154) Vgl. dazu genauer: Teckentrup, Die Situation der Verlage, ZV+ZV 1975, S.1236 ff (1243 u. Tab.2, 3, 4, 5).

155) Vgl. ZV+ZV 1976, S.15; ZV+ZV 1976, S.158 f; ZV+ZV 1976, S.633; ZV+ZV 1076, S.300; ZV+ZV 1976, S.539; ZV+ZV 1976, S.711.

156) Vgl. dazu auch Reumann, a.a.O. S.230, Tab.4.

157) Vgl. Groß, Die Zeitung Bd.3, S.369; vgl. zur Gesamtentwicklung, Groth, a.a.O. S.369 ff.

158) Vgl. Groth, a.a.O. S.371.

159) Munzinger, Die Entwicklung des Inseratenwesens in den deutschen Zeitungen. Eine historisch-wirtschaftliche Studie als Beitrag zur Geschichte des Verkehrswesens, 1901, S. 65 f.

160) Risse, Das Nachrichtenbedürfnis in einer Provinzstadt und seine Befriedigung durch die Tagespresse. Studie über das Düsseldorfer Zeitungswesen 1880 bis 1914, Diss. 1921, S. 28 f.

161) Vgl. Reumann, a. a. O. S. 228.

162) Vgl. dazu mit weiteren Nachweisen Reumann, a. a. O. S. 228 f.

163) Vgl. Reumann, a. a. O. S. 230, Tab. 4.

164) Bericht der Kommission zur Untersuchung der Wettbewerbsgleichheit von Presse, Funk, Fernsehen und Film v. 25. 9. 1967, BT-Drs. V/2120, S. 81 f.

165) Die Günther-Kommission (Schlußbericht von der Kommission zur Untersuchung der Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz von Presseunternehmen und die Folgen der Konzentration für die Meinungsfreiheit in der Bundesrepublik - Pressekommission - v. 14. 6. 1968, BT-Drs. V/3122, S. 38) war 1968 noch von einem Anzeigenerlös von 60 % ausgegangen.

166) Vgl. Michel-Kommission, a. a. O. S. 81, Tab. 105.

167) BT-Drs. VII/2104, S. 30 u. Tab. 15 (S. 26).

168) Bei den Straßenverkaufszeitungen dürfte der Erlös aus Anzeigen geringer sein: Die Michel-Kommission hat für 1964 45 % ermittelt; es darf allerdings nicht unterschätzt werden, daß die Entwicklung der Anzeigenerlöse bei den Straßenverkaufszeitungen zwischen 1954 und 1964 sprunghafter anstieg (Index 559) als bei den Abonnementszeitungen (Index 275), vgl. Michel-Kommission, a. a. O. S. 81, Tab. 105.

169) Vgl. ZV+ZV 1973, S. 1820 f. Für die Zeitschriftenpresse liegen neuere statistische Erhebungen nicht vor. Die Michel-Kommission hat, ausgehend vom Jahre 1964, für die Illustrierten und Frauen- u. Modezeitschriften Anzeigenerlöse in Höhe von etwa 68 % des Gesamterlöses errechnet, für Rundfunkzeitschriften 49,5 %, für Bunte Wochenendblätter 17,4. Der Bericht der BReg v. 15. 5. 1974 erwähnt die Feststellungen des Zentralausschusses der Werbewirtschaft e. V., wonach sich die Bruttowerbeumsätze für Anzeigen in Zeitschriften von 262 Mio. DM im Jahre 1954 auf rd. 2,271 Mrd. DM im Jahre 1972 erhöht haben. Dem gegenüber wird der Vertriebsumsatz mit unterhaltenden Publikumszeitschriften auf etwa 2 Mrd. DM geschätzt, so daß sich auch hiernach eine Umsatzrelation zu Gunsten des Anzeigenteils ergibt.

170) Weber, Rede auf dem ersten Deutschen Soziologentage in Frankfurt 1910, in Gesammelte Aufsätze zur Soziologie und Sozialpolitik, 1924, S. 431 ff (436).

171) Vgl. Reumann, a.a.O. S. 253; Risse, a.a.O. S. 103; so auch Noelle-Neumann, Pressekonzentration und Meinungsbildung, Publizistik 1968, S. 107 ff (107 bis 117).

172) Vgl. Reumann, a.a.O. S. 244 f, Tab. 21 u. Schaubild 2.

173) Teckentrup, ZV+ZV 1968, S. 1832 ff (1836) nennt als "Pflichtseiten" den Textumfang, der auch dann erscheinen muß, wenn ein minimales Anzeigenaufkommen vorliegt, damit die Zeitung ihrer Aufgabe als Instrument der öffentlichen Meinungsbildung gerecht werden kann. Er rechnet dazu: Politik, Wirtschaft, Sport, Feuilleton, Lokales, Kultur, Film, Fernsehen, Roman, "Aus aller Welt". Teckentrup räumt allerdings ein, daß es bei der Handhabung dieser Minimalerfordernisse in der Praxis der Verlage erhebliche Unterschiede gibt (vgl. dazu auch Teckentrup, Ausblick auf die wirtschaftlichen Verlage 1974 und das Text-Anzeigen-Verhältnis, ZV+ZV 1974, S. 6 ff (11); Reumann, a.a.O. Fn 128).

174) Vgl. Reumann, a.a.O. S. 243; Eisenhardt, Richtwert-Studie über die deutschen Tages-Zeitungen, 1968, Anlagen 28-35; Teckentrup, ZV+ZV 1968, S. 1832 ff (1840) hält dagegen die These, daß grundsätzlich mit sinkendem Anzeigenaufkommen auch zwangsläufig das redaktionelle Angebot abnehme, nicht für haltbar; die von ihm vorgenommenen Erhebungen (S. 1843 f), insbes. für die Jahre 1965 und 1967 erhärten aber weitgehend das oben vertretene Ergebnis. Zum selben Ergebnis kommt auch die bei Reumann (Fn 202) zitierte, für den BDZV durchgeführte, unveröffentlichte Inhaltsanalyse unter Leitung von Noelle-Neumann und Schulz.

175) Anzeigenteil-Analyse Monat April 1976 (Publikumszeitschriften und Wochenzeitschriften), ZV+ZV 1976, S. 711.

176) Noelle-Neumann, Publizistik 1968, S. 107 ff (107-113, insbes. Tab. 3, 6, 7, 8).

177) BT-Drs. V/2120, S. 86 f, Tab. 112.

178) Vgl. dazu Springer, Deutsche Presse zwischen Konzentration und Subvention, ZV+ZV 1967, S. 1 ff (2 f).

179) BT-Drs. VII/2104, S. 26, Tab. 15, S. 28 f, Tab. 16.

180) Vgl. Reumann, a.a.O. S.240 f u. Tab.16; noch anzeigenbetonter stellen sich die Einnahmeverhältnisse amerikanischer Zeitungen dar: so hat die Amerika-Ausgabe der New York Times einen Anzeigenerlösanteil von fast 90 % (vgl. Reumann, a.a.O. S.241); zur früheren Entwicklung in den USA vgl. Nussberger, Die Grundlagen der Zeitungsbetriebswirtschaft, 1954, S.70 f.

181) Meyn, Massenmedien in der Bundesrepublik Deutschland, in Zur Politik und Zeitgeschichte, H.24/25, 1966, S.42.

182) Vgl. Springer, a.a.O. S.2, für die "Welt".

183) So auch Reumann, a.a.O. S.254; vgl. dazu Teckentrup, ZV+ZV 1974, S.6 ff (insbes. 9 ff).

184) Vgl. zu diesem Problem genauer: Ricker, a.a.O. S.46 ff m.w.N.; Reumann, a.a.O. S.256 f m.w.N.; Lerche, Verfassungsrechtl. Fragen, passim; Schneider, H., Verfassungsrechtl. Grenzen, passim; Ossorio-Capella, Der Zeitungsmarkt in der Bundesrepublik Deutschland, 1972, S.343 ff; Noelle-Neumann, a.a.O. S.107 ff; Bericht der BReg, a.a.O. S.5 ff; zu anderen Gefahren, wie der Abhängigkeit der anzeigenorientierten Presse von den Interessen des Durchschnittslesers u. den Anzeigenkunden vgl. Krüger, Die öffentlichen Massenmedien als notwendige Ergänzung der privaten Massenmedien, in Beiträge zum Rundfunkrecht, H.5, 1965, S.50 f; Reumann, a.a.O. S.255 f; Meyn, a.a.O. S.49.

185) Zit. bei Reumann, a.a.O. S.226.

186) So Löffler-Faut, BB 1974, S.193 ff (196); Löffler, AfP 1975, S.730 ff (732); diesen Aspekt betont auch Mußgnug, a.a.O. S.668, der allerdings meint, eine Beschränkung der finanzamtl. Tätigkeit auf Fälle, in denen berechtigte Gründe für ein Auskunftsverlangen vorliegen, würde diese Gefahr hemmen; daß sein Weg aber praktisch keinen Erfolg verspricht, zeigt die Behandlung des konkreten Einzelfalles durch den BFH; vgl. S.49, 65 ff des Textes.

187) BFH Bd.110, 468 ff (475).

188) a.a.O. S.668 f.

189) Vgl. Mußgnug, a.a.O. S.669; Löffler, AfP 1975, S.730 ff (732); vgl. dazu auch Hoffmann-Riem, Steuermittlung und Bankgeheimnis, StuW 1972, S.127 ff (136 f).

190) Vgl. BFH Bd.56, 122 ff (125 f); Bd.69, 409 ff (416).

191) HFR 1976, S. 30 f; kritisch zum Verfahren des § 93 a BVerfGG, insbes. zur mangelnden Begründungspflicht vgl. Müller-Pieroth-Rottmann, Strafverfolgung und Rundfunkfreiheit, S. 77 ff, insbes. 80.

4. ABSCHNITT

1) Vgl. dazu Möhl, Das Zeugnisverweigerungsrecht der Presse im Straf- und Disziplinarverfahren, 1963, S. 22 ff; Badewitz, Der Zeugniszwang gegen die Presse, Bd. 6 der Reihe Presse und Welt, 1952, S. 12 ff.

2) Vgl. Löffler, Presserecht Bd. II, § 23 Rdn. 16.

3) Zit. mit Änderungen im Haupt-Register zur PrGS v. 1806-1883, 1. Halbbd., 1885, S. 886 f.

4) Verfassungs-Urkunde für den Preußischen Staat v. 31. 1. 1850, PrGS 1850, S. 17 ff.

5) PrGS 1851, S. 273 ff; vgl. Badewitz, a. a. O. S. 13.

6) Giesen, Der Zeugniszwang gegen die Presse, 1906, S. 24.

7) Vgl. dazu auch die Resolution des Deutschen Presserats zum Zeugnisverweigerungsrecht der Presse v. 11. 12. 1962, in Deutscher Presserat, Tätigkeitsbericht 1965, 1966, S. 61, in der sich der Presserat, wie schon in einer ähnlichen Resolution aus dem Jahre 1957 hinter alle in der Presse Tatigen stellt, die vor Gericht die Preisgabe ihrer Informanten verweigern.

8) Vgl. Badewitz, a. a. O. S. 13.

9) GoltdA Bd. 10, 1862, S. 127 f.

10) Keller, Die Haftung für Pressedelikte, insbes. der Zeugniszwang gegen den verantwortlichen Redakteur, Diss. 1913, S. 21.

11) Keller, a. a. O. S. 22.

12) Vgl. Keller, a. a. O. S. 23; Möhl, a. a. O. S. 24.

13) Badewitz, a. a. O. S. 14 mit Beispielen.

14) Badewitz, a. a. O. S. 16.

15) Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Deutschen Reichstages, 2. Legislatur-Periode - I. Session 1874, 3. Bd. Anl. S. 261.

16) Vgl. zur parlamentarischen Behandlung genauer: Badewitz, a.a.O. S.17 ff.

17) Gesetz über die Presse v. 7.5.1874, RGBl 1874, S.65 ff.

18) Vgl. Giesen, a.a.O. S.104.

19) Vgl. Giesen, a.a.O. S.50 ff.

20) Vgl. Badewitz, a.a.O. S.20 f.

21) Vgl. zum parlamentarischen Verfahren: Möhl, a.a.O. S.28 f.

22) Vgl. Möhl, a.a.O. S.30 f.

23) Vgl. Badewitz, a.a.O. S.23 f.

24) Vgl. Badewitz, a.a.O. S.24; Möhl, a.a.O. S.32.

25) Vgl. Giesen, a.a.O. S.104.

26) Vgl. Möhl, a.a.O. S.32 ff; Badewitz, a.a.O. S.24 f.

27) Vgl. Verhandlungen des Reichstags III. Wahlperiode, 1924, Bd.391, S.8652; Gesetz zur Änderung der StPO v. 27.12.1926, RGBl 1926 I, S.529 ff (529).

28) RGBl 1933 I, S.713 ff.

29) Vgl. dazu näher: Möhl, a.a.O. S.35 ff; Badewitz, a.a.O. S.27 ff.

30) Vgl. S.25 ff des Textes.

31) Vgl. Löffler, Der Verfassungsauftrag der Presse - Modellfall Spiegel, 1963 (zur Spiegel-Affäre: passim; zum Sachverhalt: S.59 ff).

32) Vgl. Deutscher Presserat, Tätigkeitsbericht 1962, 1963, S.11, 50.

33) Vgl. Löffler, Der Zeugniszwang gegen Presse und Rundfunk, NJW 1958, S.1215 ff (1219); vgl. auch Anschütz, Die Verfassung des Deutschen Reiches, 14.Aufl. 1933, Art.38, Anm.1 (S.234).

34) Vgl. dazu v.Mang. - Klein, Das Bonner Grundgesetz, Bd.II, 2.Aufl. 1964, Art.47.

35) Vgl. z.B. § 53 Abs.1 Ziff.4 StPO, § 383 Abs.1 Ziff.6 ZPO.

36) Vgl. zum Gesamtproblem: Sichtermann, Bankgeheimnis und Bankauskunft, 2.Aufl. 1966, passim; Jürgens, Das Bankgeheimnis und seine Entwicklung gegenüber der Steuerbehörde, Diss. 1954, passim; Luxembourg, a.a.O. S.120 ff; Lohmeyer, Das Bankgeheimnis im Steuerrecht und seine Durchbrechungen, WPg 1961, S.659 ff; Müller,R., Die Grenzen des Bankge-

heimnisses, NJW 1963, S. 883 ff; Hoffmann-Riem, StuW 1972, S. 127 ff; Prost, Bankgeheimnis und neues Strafprozeßrecht, NJW 1976, S. 214 ff.

37) Vgl. dazu Sichtermann, a. a. O. S. 78 f, 88 und zur Geschichte des Bankgeheimnisses allgemein S. 50 bis 91.

38) Vgl. Sichtermann, a. a. O. S. 57 f.

39) Vgl. dazu Sichtermann, a. a. O. S. 61 ff mit Hinweis auf kritische Stimmen (S. 63 f).

40) Sichtermann, a. a. O. S. 71.

41) Vgl. dazu Hoffmann-Riem, a. a. O. S. 127.

42) Vgl. dazu die entgegengesetzten Standpunkte bei Sichtermann, a. a. O. S. 40 f, 322 ff u. Hoffmann-Riem, a. a. O. S. 128 ff.

43) Erlaß des RMdF v. 1. 7. 1920, RStBl 1920, S. 377 ff.

44) Runderlaß des RMdF v. 9. 7. 1932, RStBl 1932, S. 657 f.

45) Ähnlich die Erlasse des RMdF v. 13. 1. 1936 und 26. 7. 1937, zit. bei Sichtermann, a. a. O. S. 78.

46) So Sichtermann, a. a. O. S. 78 f.

47) Vgl. Sichtermann, a. a. O. S. 89, S. 273 Fn 75.

48) Abgedruckt bei Sichtermann, a. a. O. S. 274 f.

49) Dieser Grundsatz wird in der AO 1977 gem. § 93 Abs. 1 S. 3 allgemein Geltung haben, da die Unterscheidung zwischen Steueraufsicht und Steuerermittlung aufgehoben wurde.

50) Vgl. die Zusammenstellung bei Sichtermann, a. a. O. S. 274; z. B. Erlaß des Bay. Finanzministeriums v. 16. 8. 1949, Amtsblatt des Bay. Staatsministers der Finanzen 1949, S. 272 f.

51) Zur Rechtmäßigkeit u. Notwendigkeit des Erlasses vgl. die entgegengesetzten Meinungen von Sichtermann, a. a. O. S. 272 ff (insbes. 278) u. Hoffmann-Riem, a. a. O. S. 133 ff.

52) So übereinstimmend Sichtermann, a. a. O. S. 273 u. Hoffmann-Riem, a. a. O. S. 130.

53) FG Kassel, EFG 1963, S. 322 f.

54) BT-Drs. VI/1982, S. 95.

55) Vgl. die Forderung nach gesetzl. Fixierung bei Sichtermann, a.a.O. S.325 f m.w.N. in Fn 14 S.326.

56) So übereinstimmend Sichtermann, a.a.O. S.278, u. Hoffmann-Riem, a.a.O. S.130.

57) Vgl. dazu BVerfGE 20, 162 ff (187).

58) Vgl. Gesetz über das Zeugnisverweigerungsrecht der Mitarbeiter von Presse u. Rundfunk v. 25.7.75 (BGBl 1975 I, S.1973 ff mit Bericht. BGBl 1975 I S.2164) u. BGBl 1976 I, S.613 ff.

59) Was zugleich über § 84 Abs.1 FGO ein Zeugnisverweigerungsrecht im finanzgerichtl. Verfahren zur Folge hätte. Dass. trifft grundsätzl. auch für die anderen Verfahrensordnungen zu, die aber nicht Gegenstand vorliegender Untersuchung sind.

60) So auch § 3 Abs.2 letzter S. des Gesetzentwurfs der BT-Fraktion der CDU/CSU v. 13.2.1974: Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Strafprozeßordnung, der Zivilprozeßordnung, der Reichsabgabenordnung u. der Finanzgerichtsordnung (Gesetz zum Schutz von Redaktionsgeheimnissen), BT-Drs. VII/1681, S.5; vgl. auch Begr. S.8.

61) Vgl. dazu u. zum Gesamtkomplex der verfassungskonformen Auslegung: Spanner, Die verfassungskonforme Auslegung in der Rspr. des Bundesverfassungsgerichts, in AöR Bd. 91, 1966, S.503 ff (insbes. S.510 ff).

62) Vgl. zu dem hier nicht weiter zu verfolgenden Streit zwischen subjektiver und objektiver Theorie: Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 2.Aufl. 1969, S.296 ff; BVerfGE 1, 299 ff (312); 10, 234 ff (244); 11, 126 ff (130 ff).

63) So BVerfGE 4, 331 ff (350); E 8, 28 (Leitsatz 1 u. S.34 f); E 8, 38 ff (41); E 9, 194 ff (200); E 18, 97 ff (111); E 19, 242 ff (247); E 19, 248 ff (253); E 19, 268 ff (281); E 19, 342 ff (352); abweichende Meinung in E 33, 52 ff (82 f); gefährlich im Hinblick auf die Konturenschärfe, tragende Meinung E 33, 52 ff (65 ff); zuletzt E 38, 41 ff (49).

64) So auch die Lit.: z.B. Spanner, a.a.O. S.510 ff, 513; Eckardt, Die verfassungskonforme Gesetzesauslegung, in Schriften zum öffentlichen Recht, Bd.14, 1964, insbes. S.33 ff; Müller, F., Juristische Methodik, 1971, S.20 ff; Bender, Inhalt und Grenzen der verfassungskonformen Gesetzesauslegung, MDR 1959, S.441 ff (446 f); Schack-Michel, Die verfassungskonforme Auslegung, JuS 1961, S.269 ff (272 ff), 274 ff (279 ff).

65) Vgl. BT-Drs. VII/2539, Begründung S.9, 14.

66) Vgl. dazu BVerfGE 20, 162 ff (218); E 25, 296 ff (305); E 33, 367 ff (374); E 38, 312 ff (319); den Weg verfassungskonformer Auslegung deuten aber Löffler-Faut, BB 1974, S. 193 ff (196) an.

67) Da es um die Frage praktisch denkbarer Schutzmöglichkeiten geht, wird primär auf die bisherige Praxis der Rspr. des BVerfG zu diesem Problem eingegangen; nur am Rande sollen die schwierigen dogmatischen Probleme angesprochen werden.

68) BVerfGE 20, 162 ff (219).

69) E 20, 162 ff (189).

70) E 25, 296 ff (305).

71) E 33, 23 ff (34); allerdings geht das Gericht dort den systematisch bedenklichen Weg der verfassungskonformen Auslegung (vgl. dazu kritisch Müller-Pieroth-Rottmann, Strafverfolgung und Rundfunkfreiheit, S. 66 f); auf diese Entscheidung stützte sich das LG Hannover, Beschl. v. 10.12. 1973, AfP 1974, S. 670 f (670), das den Schutz des Chiffregeheimnisses unmittelbar aus Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG ableitete.

72) Zuletzt Beschl. v. 15.1.1975, E 38, 312 ff (325); verweisend auf E 33, 23 ff (34); E 33, 367 ff (374 f); E 36, 194 ff (211); E 38, 103 ff (105), wo allerdings offengelassen wird, ob diese Möglichkeit auch noch nach der Neuregelung des journalistischen Zeugnisverweigerungsrechts offensteht.

73) So BVerfGE 20, 162 ff (219); v. Gelder, Die Verfassungswidrigkeit der landespresserechtlichen Zeugnisverweigerungsrechte, JZ 1969, S. 698 ff (700); Rebmann-Ott-Storz, Das baden-württembergische Gesetz über die Presse (Landespressegesetz) v. 14. Januar 1964, vor § 23 Rdn. 2, sprechen von einem Verstoß gegen das Prinzip der Gewaltenteilung und von der Unvereinbarkeit mit dem Rechtsstaatsprinzip; gegen ein Zeugnisverweigerungsrecht aus Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG auch: Huppertz, Zeugnisverweigerungsrecht, Beschlagnahme- und Durchsuchungsverbot zugunsten des Rundfunks im Strafprozeß, S. 73 ff, insbes. S. 85 ff; Scheuner, VVDStRL 22, S. 73; Schnur, VVDStRL 22, S. 147 ff; zweifelnd auch Herzog, in M-D-H, Art. 5 Rdn. 122 mit Fn 3.

74) a. a. O. S. 67 f.

75) So auch Rasenack, DÖV 1975, S. 256 ff (258, 262); Löffler-Faut, BB 1974, S. 193 ff (194); dabei muß aber beachtet werden, daß die Berufung auf Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG unmittelbar nur in Ausnahmefällen statthaft sein kann, da ansonsten tatsächlich die Funktionsverteilung zwischen Rich-

ter u. Gesetzgeber in gefährlichem Maße gestört werden könnte, vgl. dazu z.B. Schneider, H. - P., Richterrecht, Gesetzesrecht und Verfassungsrecht, 1969, S. 31 ff; Flume, Richter und Recht, in Verhandlungen des 46. Deutschen Juristentages Essen 1966, Bd. II (Sitzungsberichte), Teil K, 1967, S. 12 ff, insbes. S. 29 ff; ders., Richterrecht im Steuerrecht, in StbJb 1964/65, 1965, S. 55 ff (62 ff); Hirsch, Richterrecht und Gesetzesrecht, JR 1966, S. 334 ff (insbes. 341 f); Herschel, Von den Grenzen des Richterrechts, DB 1973, S. 2293 ff; Rupp, Die Bindung des Richters an das Gesetz, NJW 1973, S. 1769 ff; Lüke, Zur Bindung des Richters an das Gesetz, NJW 1976, S. 1826 f.

76) So auch Löffler, AfP 1974, S. 555 ff (557); ders., AfP 1975, S. 730 ff (731); Gehrhardt, Grundgesetz und publizistisches Zeugnisverweigerungsrecht, Film und Recht 1975, S. 154 ff (157 f).

77) Vgl. S. 73 des Textes.

78) Vergleichbare Regelungen sind bereits auf anderen Gebieten vorgenommen worden, so die von der Innenministerkonferenz am 16.12.1971 gebilligten, mit dem Deutschen Presserat erarbeiteten "Verhaltensgrundsätze zwischen Presse und Polizei zur Vermeidung von Behinderungen bei der Durchführung polizeilicher Aufgaben und der freien Ausübung der Berichterstattung" (GMBl 1974, S. 55); ebenso die von der Innenministerkonferenz am 28. 9. 1973 beschlossenen "Richtlinien für die Inanspruchnahme von Publikationsorganen bei der polizeilichen Fahndung", die in engem sachlichen Zusammenhang stehen mit den von den Landesjustizverwaltungen der Länder und dem Bundesminister der Justiz beschlossenen bundeseinheitlichen "Bestimmungen über die Inanspruchnahme von Publikationsorganen zur Fahndung nach Personen bei der Strafverfolgung", die für den Bereich der Bundesjustizverwaltung mit Wirkung v. 15.3.1973 in Kraft gesetzt worden sind (Allgemeine Verfügung des Bundesministers der Justiz v. 12.3.1973, BAnz. Nr. 52, S. 1), vgl. zu den Vereinbarungen Bericht der Bundesregierung, BT-Drs. VII/2104, S. 87.

LEBENSLAUF

Am 8.12.1948 wurde ich, Wilhelm Seiler, als zweiter Sohn des Kaufmanns Wilhelm Seiler und seiner Ehefrau Maria Seiler, geb. Wegner, in Dingolfing/Ndb. geboren. Nach dem Besuch der Volksschule setzte ich 1959 meine schulische Ausbildung am Gymnasium Dingolfing, mathematisch-naturwissenschaftlicher Zweig, fort. Dort legte ich 1968 die Reifeprüfung ab.

Vom Herbst 1968 bis Frühjahr 1970 war ich als Ersatzdienstleistender in der Querschnittsabteilung des Unfallkrankenhauses Murnau/Obb. tätig.

Im Sommersemester 1970 begann ich das Studium der Rechtswissenschaften an der L. - M. - Universität München, das ich im Wintersemester 1970/71 unterbrach, um ein Studium an der Hochschule für Film und Fernsehen, München, zu beginnen. Nachdem ich im Sommersemester 1971 das rechtswissenschaftliche Studium wieder aufgenommen hatte, legte ich im Frühjahr 1975 die erste juristische Staatsprüfung ab. Seit dem 10.9.1975 bin ich als Rechtsreferendar im juristischen Vorbereitungsdienst des Freistaates Bayern beschäftigt.